



# PAGAMENTO DE PARCELAS IRRISÓRIAS NO PAES (LEI Nº 10.684, DE 2003) E SUAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

*Rodrigo Moreira Lopes\**  
*Liziane Angelotti Meira\*\**  
*Marcos Aurélio Pereira Valadão\*\*\**

## Resumo

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, instituiu um programa de parcelamento de dívidas tributárias (PAES), na esfera federal, para débitos mantidos perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Alguns contribuintes, com base em interpretação do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, entenderam que poderiam pagar valores mensais irrisórios, mesmo que isso não significasse a amortização do saldo devedor da dívida. Esse contexto conduziu a um cenário no qual o parcelamento teria duração superior ao prazo máximo de cento e oitenta meses, estipulado no art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. O propósito do presente artigo é analisar as consequências jurídicas dessa situação, levando em consideração a legislação e o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

## Palavras-chave

Parcelamento. Tributário. Parcelas irrisórias. Amortização de dívida.

## PAYMENT OF DERISORY PARCELS IN PAES (LAW N. 10,684, OF 2003) AND ITS LEGAL CONSEQUENCES

## Abstract

Federal Law nº 10,684/2003, instituted an installment program for tax debts (PAES) held before the Federal Revenue Secretariat of Brazil or the Attorney-General's Office for the National

\* Mestre em Direito Financeiro, Econômico e Tributário pela Universidade Católica de Brasília — UCB, Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília — UniCEUB. Procurador da Fazenda Nacional. Professor de Direito Financeiro e Tributário em cursos de graduação em Brasília/DF.

\*\* Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasileiro de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

\*\*\* Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB Auditor Fiscal RFB. Presidente da 1ª Seção do CARF.

Treasury. Some taxpayers, based on an interpretation of § 4 of art. 1 of the Federal Law nº 10.684/2003, convinced themselves that they could pay monthly paltry values, regardless of the amortization of debit. This context has led to a scenario in which the installment would last longer than the maximum term of one hundred and eighty months stipulated in art. 1 of the Federal Law nº 10.684/2003. The purpose of this paper is to analyze the legal consequences of this situation, taking into consideration the Brazilian law and the jurisprudence established by the Superior Court of Justice on that subject.

### Keywords

Installment. Tax Law. Paltry installments. Debit amortization.

## 1. INTRODUÇÃO

O objetivo no presente artigo é analisar a situação de microempresas e empresas de pequeno porte que estão incluídas no parcelamento instituído pela Lei nº 10.684, de 2003 — denominado Parcelamento Especial (PAES). Há uma importante questão a ser examinada, no que diz respeito à aplicação da referida lei, qual seja: algumas microempresas e empresas de pequeno porte pagam apenas o valor mínimo fixado pelo § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, mesmo que isso signifique a não amortização do saldo do débito no decorrer do parcelamento. Assim, como consequência da não amortização, a dívida continuaria a aumentar, conduzindo a um cenário em que o contribuinte não conseguirá quitar a sua dívida dentro do prazo de cento e oitenta meses — estipulado no art. 1º, *caput*, da Lei nº 10.684, de 2003. Diante desse contexto, surgem questionamentos a respeito da situação do contribuinte ao final do prazo legal do parcelamento (cento e oitenta meses), quais sejam: (a) é possível que seja extrapolado o número de cento e oitenta parcelas, uma vez que o contribuinte não conseguiria adimplir sua dívida dentro desse prazo pagando apenas a parcela mínima? (b) não sendo possível ultrapassar os cento e oitenta meses, caberá ao contribuinte quitar o saldo devedor na última prestação do parcelamento? ou (c) identificado que não está ocorrendo a amortização da dívida, pode o contribuinte permanecer pagando apenas a parcela mínima, nos termos do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003?

## 2. DISCIPLINA LEGAL DAS PARCELAS MÍNIMAS NA LEI Nº 10.684, DE 2003

A Lei nº 10.684, de 2003, estabeleceu tratamento específico para as microempresas e empresas de pequeno porte, no que diz respeito ao cálculo da parcela mínima do parcelamento. Por essa razão, o primeiro passo será examinar o art. 1º, e seus §§ 3º e 4º, da referida lei, tendo em vista que estes são os dispositivos legais que disciplinam o cálculo da parcela mínima para microempresas ou empresas de pequeno porte. Confira-se:

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

[...]

§ 3º O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a:

I - um inteiro e cinco décimos por cento da receita bruta auferida, pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no disposto no art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, observado o disposto no art. 8º desta Lei, salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, o prazo mínimo de cento e vinte meses;

II - dois mil reais, considerado cumulativamente com o limite estabelecido no inciso I, no caso das pessoas jurídicas ali referidas;

III - cinquenta reais, no caso de pessoas físicas.

§ 4º Relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e às microempresas e empresas de pequeno porte, enquadradas no disposto no art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, o valor da parcela mínima mensal corresponderá a um cento e oitenta avos do total do débito ou a três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, o que for menor, não podendo ser inferior a:

I - cem reais, se enquadrada na condição de microempresa;

II - duzentos reais, se enquadrada na condição de empresa de pequeno porte. (destaques não constam do original)

Trata-se, portanto, de regra direcionada ao Poder Público, que deverá obedecê-la quando desempenhar seu papel de administrador do parcelamento. Com efeito, a Administração Pública tem sua atuação limitada pelo princípio da legalidade<sup>1</sup>, o que implica a necessidade de uma lei que autorize o agente público a adotar determinado comportamento. Assim, resta evidente que a regra prevista no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, fornece os parâmetros que deverão ser utilizados pela Administração Pública para fixar a parcela mínima do parcelamento quando se tratar de microempresa e empresa de pequeno porte. Ao mesmo tempo, deixa claro para o contribuinte quais os requisitos a serem preenchidos por ele e os critérios que balizarão a futura decisão do agente público.

---

<sup>1</sup> Art. 37, *caput*, da CF/88.

Outro aspecto importante é que o ajuste do valor da parcela mínima não altera nenhum dos elementos essenciais do parcelamento, dos quais citam-se os seguintes: os débitos que podem ser incluídos no regime instituído pela Lei nº 10.684, 2003;<sup>2</sup> o número máximo de prestações para quitar a dívida;<sup>3</sup> os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária; o valor dos débitos; as hipóteses de extinção do parcelamento.

Para demonstrar que essa afirmação é válida, consideremos, por exemplo, que um contribuinte — pessoa jurídica de médio porte — tenha incluído no seu parcelamento um débito de dez mil reais, a ser quitado em 100 parcelas. Um ano depois, sua situação econômica não era mais a de uma pessoa jurídica de médio porte, mas sim de uma microempresa. Ora, se tão-somente o valor da parcela mínima for alterada, a essência do parcelamento permanecerá a mesma. Veja-se que o débito<sup>4</sup> e a quantidade de parcelas inicialmente escolhida permanecem os mesmos; o sujeito passivo — apesar do enquadramento jurídico diferente — também é o mesmo. Enfim, não houve nenhuma modificação suficiente para descaracterizar o parcelamento. Dessa forma, forçoso reconhecer que os §§ 3º e 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, geram efeitos inclusive no decorrer do parcelamento, não se restringindo ao momento em que o sujeito passivo ingressou no PAES. Isso porque os supramencionados dispositivos não violam ato jurídico perfeito — representado pelo deferimento do pedido de parcelamento — tampouco descaracterizam o regime jurídico específico instituído pela Lei nº 10.684, de 2003.

Por outro lado, importante salientar que o art. 10 da Lei nº 10.684, de 2003<sup>5</sup>, atribuiu à Administração Tributária o dever de expedir os atos necessários à implementação do parcelamento. O exercício dessa competência consubstancia o Poder Regulatório da Administração Pública<sup>6</sup> — que consiste em

---

<sup>2</sup> Débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003.

<sup>3</sup> Até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

<sup>4</sup> Considerado aqui como o crédito regularmente inscrito em dívida ativa e que tinha seu vencimento dentro do prazo previsto pela Lei nº 10.684, de 2003, para que pudesse ser incluído no parcelamento. Portanto, quando foi dito que o débito permanece o mesmo, tem-se que imaginá-lo como o objeto do parcelamento. Nesse caso, os valores que o sujeito passivo teria recolhido no âmbito do parcelamento — no decorrer do ano em que ocorreu mudança de enquadramento da pessoa jurídica — não alteraram a natureza do crédito da União.

<sup>5</sup> Art. 10. A Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão, no âmbito de suas respectivas competências, os **atos necessários à execução desta Lei**. (Grifou-se).

Parágrafo único. Serão consolidados, por sujeito passivo, os débitos perante a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

<sup>6</sup> A autora Raquel Melo Urbano de Carvalho faz distinção entre **Poder Regulamentar** e **Poder Regulatório**. Para a doutrinadora, o primeiro consiste na edição de regulamentos pelo chefe do Poder Executivo — por meio de decretos — segundo dispõe o art. 84, IV, da CF/88. Seria, portanto, o “exercício da discricionariedade política” pelo chefe do Poder Executivo. Por outro lado, o **Poder Regulatório** consiste na “atividade exercida por qualquer entidade administrativa ou órgão público de quaisquer dos Poderes do Estado, no exercício de discricionariedade técnica, com o objetivo de viabilizar sua operacionalidade no cotidiano público”. CARVALHO, Raquel

editar regulamentos que tiram fundamento de validade de normas hierarquicamente superiores. Essa delegação, conferida à Administração Tributária, demonstra que o legislador reconheceu que seria praticamente impossível discriminar na Lei nº 10.684, de 2003, todos os detalhes que teriam alguma influência no parcelamento. Dessa forma, a fim de concretizar o que a lei previu abstratamente, transferiu-se aos órgãos técnicos responsáveis pela administração do parcelamento a tarefa de disciplinar com maior grau de detalhamento as situações que a lei não pôde prever.

Contudo, há que se ressaltar que a função regulatória encontra limites no princípio da legalidade. Trata-se de uma decorrência da própria natureza jurídica dos regulamentos expedidos pela Administração Pública.<sup>7</sup> Ora, se o regulamento é um instrumento para possibilitar a execução da lei, sua finalidade é apenas complementá-la. Assim sendo, a Administração Pública não pode editar regulamento introduzindo normas com conteúdo inédito em relação à lei — pois somente esta tem a prerrogativa de inovar no mundo jurídico. Também, por óbvio, o regulamento não pode contrariar a norma que lhe serviu como fundamento de validade.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cumprindo a determinação do art. 10 da Lei nº 10.684, de 2003, editaram a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01 de setembro de 2003, que trouxe dispositivo expresso quanto ao ajuste do valor das parcelas mínimas se houver alteração do enquadramento da pessoa jurídica. Esse é o teor do art. 9º da referida Portaria:

Art. 9º O valor da prestação mensal deverá ser ajustado sempre que ocorrer alteração no enquadramento da pessoa jurídica, relativamente às situações previstas no § 3º, incisos I e II, e § 4º, do art. 1º, da Lei nº 10.684, de 2003.

Parágrafo único. O disposto neste artigo será aplicado a partir do próprio mês em que ocorrida a alteração do enquadramento.

Antes de analisar o conteúdo do dispositivo acima transcrito, vale lembrar que as pessoas jurídicas devem preencher alguns requisitos para serem consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte.<sup>8</sup> É evidente que

---

Melo Urbano de. **Curso de Direito Administrativo**. Salvador: JusPODIVM, 2009. p. 314; p. 324-325.

<sup>7</sup> Segundo a doutrina, a natureza jurídica desses regulamentos é de ato normativo secundário, pois o seu fundamento de validade é a lei. Os atos normativos primários são os que retiram fundamento de validade diretamente da Constituição Federal, como os previstos no art. 59 da CF/88. Cf. CARVALHO, Raquel Melo Urbano de, op. cit., p. 315; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2008. p.338.

<sup>8</sup> Os §§ 3º e 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, fizeram referência expressa às Leis nº 9.317, de 1996, e Lei nº 9.841, de 1999, quando disciplinaram o tratamento específico para as microem-

essas denominações jurídicas — microempresa e empresa de pequeno porte — estão relacionadas com situações fáticas, isto é, no momento em que uma pessoa jurídica reunir as condições necessárias para se enquadrar como microempresa ou empresa de pequeno porte, cabe ao Poder Público reconhecer esse fato e respeitar o regime jurídico especial que a lei tenha reservado para ela.

Partindo dessa premissa, fica claro que a regra contida no art. 9º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003, não viola o ordenamento jurídico. Com efeito, a Administração Tributária somente deixou explícita uma obrigação que deveria ser cumprida independentemente de estar presente no regulamento, qual seja: observar a situação de fato da pessoa jurídica para definir qual tratamento será dado a esta. Na prática, a Administração Tributária — tomando por base as informações prestadas pelo sujeito passivo ou apuradas em procedimentos de fiscalização — estabelece qual o valor mínimo que será aceito como prestação do PAES. Assim, o ajuste previsto no art. 9º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003, ocorrerá exatamente para adequar o valor da prestação do parcelamento à situação de fato da pessoa jurídica.

Além disso, importante destacar que a Lei nº 10.684, de 2003, não restringiu a aplicação do § 4º do seu art. 1º às pessoas jurídicas que, à época da adesão ao parcelamento, ostentavam a condição de microempresa ou empresa de pequeno porte. Aliás, vale frisar que não há nenhuma limitação temporal nesse sentido. Desse modo, se a lei não restringe e tampouco há elementos que indiquem que desejava restringir, não cabe à Administração Pública fazê-lo. Portanto, é perfeitamente possível aplicar o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, às pessoas jurídicas que tenham alterado seu enquadramento para microempresa ou empresa de pequeno porte no decorrer do parcelamento.

Diante disso, tem-se que a regra disposta no art. 9º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003, não contrariou ou inovou em relação à Lei nº 10.684, de 2003, que serviu de fundamento para sua edição. Ao contrário, a Administração Pública — no exercício do seu Poder Regulatório — somente editou uma norma com caráter eminentemente procedimental, o que é a finalidade própria dos regulamentos. Pode-se concluir, assim, que esse ato normativo apenas complementa a Lei nº 10.684, de 2003, sem qualquer extrapolação dos limites definidos na mencionada lei.

Dessa forma, o ajuste do valor da parcela mínima, quando houver alteração no enquadramento da pessoa jurídica, encontra respaldo na Lei nº

---

presas e empresas de pequeno porte. O critério escolhido, tanto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, quanto na Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, foi a receita bruta anual da pessoa jurídica.

10.684, de 2003, e na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003. Esse entendimento, aliás, está em consonância com princípio da capacidade contributiva<sup>9</sup>, posto que o valor da parcela mínima irá variar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Some-se a isso o fato do julgado acima transcrito trazer argumentos que vão ao encontro das ideias defendidas até aqui, demonstrando que há precedente jurisprudencial reconhecendo a legitimidade de realizar o ajuste da parcela mínima conforme o enquadramento da pessoa jurídica.

### 3. A QUESTÃO DO PAGAMENTO DE VALORES INSUFICIENTES PARA AMORTIZAR O VALOR DA DÍVIDA PARCELADA NO ÂMBITO DO PAES

A abordagem trazida no tópico II do presente artigo teve por finalidade apenas dar um panorama geral sobre as regras, previstas na Lei nº 10.684, de 2003, que tratam das parcelas mínimas do PAES para microempresas e empresas de pequeno porte. Contudo, o ponto central do presente artigo enfoca outra situação, qual seja: o fato da pessoa jurídica recolher valores irrisórios em cada parcela do PAES, que não são suficientes para amortizar o saldo da dívida. Nesse cenário, poder-se-ia argumentar que os contribuintes enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte teriam direito a pagar a parcela mínima estipulada pelo § 4º, I e II, do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, ainda que tal valor seja absolutamente insuficiente para amortizar a dívida.

O problema posto sob análise, portanto, consiste em saber se os valores ínfimos recolhidos no âmbito do PAES — que não conseguem amortizar a dívida do sujeito passivo — estão em conformidade com o ordenamento jurídico. Para resolver essa questão é necessário investigar o conteúdo das normas que instituíram o PAES, pois isso permitirá demonstrar quais são os direitos e deveres tanto da Fazenda Pública quanto do contribuinte. Cabe ressaltar que para definir os limites desses direitos e deveres é imprescindível considerar outras normas além das previstas na Lei nº 10.684, de 2003, principalmente as advindas da Constituição Federal de 1988. Isso não quer dizer que as normas

---

<sup>9</sup> Dentre os vários princípios que integram o sistema constitucional tributário, cita-se, como um dos mais importantes, o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

da referida lei deixarão de ser aplicadas. O que se pretende é que sejam interpretadas de acordo com o ordenamento jurídico, e não isoladamente.

#### 4. DO PRAZO MÁXIMO PARA O TÉRMINO DO PARCELAMENTO

Inicialmente, importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça — STJ se manifestou sobre o critério de cálculo das parcelas mínimas do PAES. A discussão central no STJ foi a respeito do prazo máximo para o término do parcelamento instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, e o tratamento jurídico dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte. No entanto, o posicionamento do STJ<sup>10</sup> deve ser apreciado cuidadosamente, razão pela qual mostra-se necessário analisar como aquela corte tratou do assunto, para que seja possível concluir se a decisão foi acertada ou não. Nesse ponto, conveniente salientar que o acórdão abaixo transcrito foi selecionado como paradigma pois ele é citado e utilizado como referência em outros julgados proferidos pelo STJ sobre o mesmo tema.

TRIBUTÁRIO. PAES. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. INTERPRETAÇÃO DA LEI 10.864/2003. POSSIBILIDADE DE PARCELAMENTO ACIMA DE 180 VEZES. PAGAMENTO DAS PARCELAS COM BASE EM 0,3% INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA.

1. A **Empresa de Pequeno Porte** submete-se ao regime jurídico de pagamento com base em 0,3% incidente sobre a receita bruta, **ainda que exceda a 180 parcelas mensais**.

2. Recurso especial desprovido.<sup>11</sup> (Grifou-se).

O primeiro passo é verificar se o prazo de cento e oitenta meses previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, comporta exceções. A ministra Denise Arruda, no julgamento do REsp 893.351, apresentou as seguintes razões em seu voto:

O doutrinador Leandro Paulsen, em sua obra, **Direito Tributário** (Livraria do Advogado, 10ª edição, p. 1.051/1052), leciona:

"Prestação mínima para as empresas optantes pelo SIMPLES. Embora tenha limitado o parcelamento a 180 prestações no *caput* do

---

<sup>10</sup> Os julgados encontrados sobre essa matéria foram proferidos tanto pela primeira quanto pela segunda turma do Superior Tribunal de Justiça. Dessa forma, mesmo não tendo havido julgamento pela 1ª Seção do STJ, pode-se afirmar que existe uma jurisprudência predominante naquele tribunal sobre esse tema.

<sup>11</sup> REsp 893.351 / SC; Relatora: Ministra DENISE ARRUDA; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 07/05/2009; Data da Publicação: 10/06/2009; Fonte: DJe. Conferir também: REsp 905.323 / SC; Relator: Ministro LUIZ FUX; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 20/08/2009; Data da Publicação: 16/09/2009; Fonte: DJe. REsp 1.119.618 / RS; Relatora: Ministra ELIANA CALMON; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Data do julgamento: 22/09/2009



artigo 1º da Lei 10.684/03, o § 4º do mesmo artigo estabeleceu uma norma especial para as empresas optantes pelo SIMPLES, neste caso restringindo o parcelamento a 180 prestações apenas quando cada qual fosse inferior a três décimos por cento da receita bruta, observado sempre o valor mínimo da parcela também estabelecido naquele parágrafo. A referência a 'o que for menor', no § 4º, não admite outra interpretação. Em sendo menor a prestação, por certo que o número de parcelas será maior. Tal interpretação foi explicitada, inclusive, no art. 4º, § 6º, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01/03. Posteriormente, contudo, a Receita Federal editou a Portaria Conjunta PGFN/SRF de nº 03/04, revogando aquele artigo e negando tal possibilidade, incorrendo em ilegalidade."

Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Revista Dialética de Direito Tributário nº 135, p. 23), comentando o assunto, conclui:

"Por lesar injustificadamente a confiança legítima do contribuinte, a interpretação administrativa do art. 1º, parágrafo 4º, da lei 10.684/03, referente ao regime jurídico do PAES para as ME e EPP, exarada na Port. Conj. PGFN/SRF de nº 03/04, não tem qualquer aplicação, devendo prevalecer, em nome do Estado Democrático de Direito, a interpretação anterior, materializada na Port. Conj. PGFN/SRF nº 1, de 25 de junho de 2003, que em seu art. 4º, parágrafo 6º, dispôs que não se aplicava o limite de cento e oitenta parcelas para as ME e EPP."

No mesmo sentido, Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel, em seu livro PARCELAMENTO Tributário & Moratória (Mandamentos, p. 113/114) esclarecem:

"No que tange às empresas optantes pelo Simples, empresas de pequeno porte e microempresas, o valor mínimo da parcela deveria ser o menor valor entre um cento e oitenta avos do total do débito ou 0,3% da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, não podendo ser inferior a:

I - Cem reais, se enquadrada na condição de microempresa;

II - duzentos reais, se enquadrada na condição de empresa de pequeno porte.

[...]

Não se pode conceber que uma Portaria limite e contradiga o dispositivo expresso de lei que permite que microempresas e empresas de pequeno porte quitem seus débitos em mais de 180 parcelas, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade."

[...]

Não merece reforma o acórdão recorrido, pois a legislação é clara no sentido de que é facultado à Empresa de Pequeno Porte o pagamento do seu débito em 180 parcelas, ou em tantas quanto forem necessárias, de acordo com o seu faturamento, desde que não sejam inferiores a R\$ 200,00 (duzentos reais).

A própria SRF editou uma resolução que corrobora esse entendimento. A sua revogação em momento posterior somente atendeu à conveniência e oportunidade da administração. Outrossim, ela não serve à interpretação da Lei 10.864/2003, principalmente porque, no caso do autos, o parcelamento especial foi requerido em julho de 2003, anteriormente, portanto, à data de edição da Portaria que revogou o benefício da recorrida.

Logo, a empresa, ora recorrida, deve ser mantida no PAES, submetendo-se ao regime jurídico de pagamento com base em 0,3%, incidente sobre a receita bruta, **ainda que o débito exceda a 180 parcelas mensais, de tal modo que deve ser aplicado, como melhor exegese da norma, o disposto no art. 4º, II e § 6º, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 25/6/2003.** (Grifou-se).

Percebe-se, claramente, que a regra disposta no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, foi interpretada como uma exceção ao que está previsto no *caput* do mesmo artigo. Dessa maneira, quando se tratar de microempresa e empresa de pequeno porte, o parcelamento instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, poderia ultrapassar cento e oitenta meses. Por fim, acrescenta a Ministra Denise Arruda que a própria Administração Pública teria aplicado essa interpretação, consubstanciada na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, e que a posterior revogação do § 6º do art. 4º da citada Portaria não seria suficiente para desfazer a interpretação anteriormente adotada pela Fazenda Pública.

Para redigir textos de leis é preciso observar as regras pertinentes ao desenvolvimento dessa atividade, a fim de otimizar a compreensão e o sentido das normas. Com efeito, as situações que precisam ser disciplinadas pelo legislador são muitas vezes complexas, o que exige atenção especial no momento de redigir os dispositivos legais. Isso para evitar textos confusos ou que possam gerar interpretações divergentes, dificultando o trabalho do intérprete e do aplicador do Direito. Daí surge a necessidade de estruturação das leis por meio de instrumentos de articulação, que permitem ao legislador redigir o texto da lei de forma mais clara, conjugando as diversas situações que podem eventualmente ocorrer.

Considerando essas particularidades que envolvem a edição do texto dos dispositivos legais, a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, trouxe regras a serem observadas pelos legisladores, visando o aprimoramento

da atividade legislativa.<sup>12</sup> Pela leitura dos dispositivos da citada Lei Complementar, fica patente que os parágrafos têm duas funções primordiais, quais sejam: introduzir aspectos complementares ou criar exceções ao que foi disposto no *caput* do artigo. Essas finalidades dos parágrafos em textos normativos devem sempre ser consideradas não só pelo legislador, mas também pelo intérprete e pelo aplicador do Direito. Ora, se ao editar o texto da lei o legislador deve observar essas diretrizes fixadas pela Lei Complementar nº 95, de 1998, o trabalho do intérprete e do aplicador do Direito precisa orientar-se também de acordo com a técnica legislativa prevista na mencionada Lei Complementar. Assim sendo, cumpre investigar o sentido do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, a fim de esclarecer se é uma exceção ou apenas um aspecto complementar ao *caput*. Após a definição da natureza dessa norma, passa-se a avaliar se o entendimento adotado no STJ — exemplificado no julgado acima transcrito — representa a interpretação mais coerente da norma.

O art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, como uma norma introdutória do regime de parcelamento que a União pretendia instituir, delineou os aspectos gerais do PAES. Especificamente quanto ao *caput*,<sup>13</sup> nota-se que o dispositivo prevê os débitos que poderão ser parcelados — com a indicação de um critério temporal que serve para restringir o universo de débitos que podem ser incluídos no parcelamento — e quem é o órgão responsável pela administração de tais débitos; além disso, determina o prazo de duração do parcelamento.

Nesse ponto, importante ressaltar que a regra do *caput* é inquestionável no que diz respeito ao prazo limite para o término do parcelamento. Ao se utilizar a expressão “até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas”, restou expressamente delimitado o número máximo de parcelas que o devedor teria para quitar seu débito com a Fazenda Pública. Para que esse prazo pudesse ser ultrapassado, seria necessário inserir uma exceção à regra prevista

---

<sup>12</sup> Dentre os dispositivos da Lei Complementar nº 95, de 1998, destacam-se os seguintes:

Art. 10. Os textos legais serão articulados com observância dos seguintes princípios:

I - a **unidade básica de articulação será o artigo**, indicado pela abreviatura "Art.", seguida de numeração ordinal até o nono e cardinal a partir deste;

II - os **artigos desdobrar-se-ão em parágrafos ou em incisos**; os parágrafos em incisos, os incisos em alíneas e as alíneas em itens;

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com **clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas**: [...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos **parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra** por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens. (Grifou-se).

<sup>13</sup> Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser **parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas**. (Grifou-se).

no *caput*, o que — segundo a sistemática dos arts. 10 e 11 da Lei Complementar nº 95, de 1998 — exigiria a utilização de um parágrafo dentro do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003.

Por outro lado, tem-se o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, que representa o ponto crucial no julgamento proferido pelo STJ. Dada a importância do aludido dispositivo, considero importante transcrevê-lo novamente:

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

[...]

§ 4º Relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo **SIMPLES e às microempresas e empresas de pequeno porte**, enquadradas no disposto no art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, o **valor da parcela mínima mensal** corresponderá a um cento e oitenta avos do total do débito ou a três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, o que for menor, **não podendo ser inferior a:**

I - cem reais, se enquadrada na condição de microempresa;

II - duzentos reais, se enquadrada na condição de empresa de pequeno porte. (Grifou-se).

Conforme salientado em linhas anteriores, verifica-se que esse dispositivo legal trouxe os parâmetros para se calcular o valor da parcela mínima do parcelamento quando se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte. A essência do dispositivo, portanto, é deixar claro — tanto para a Administração Tributária quanto para o sujeito passivo — quais serão os critérios adotados para fixar o valor da parcela mínima. Trata-se de uma informação que detalha e confere transparência à atuação do agente público — no sentido de explicitar como será feito o cálculo da parcela mínima — o que também não deixa de ser uma concretização do princípio da legalidade, pois a Administração Pública deverá se pautar pelo que foi previsto em lei. Desse modo, não há indicativos explícitos — como as expressões “não se aplica”, “salvo”, que são usualmente utilizadas quando se pretende criar exceções — tampouco há elementos implícitos que conduzam à conclusão de que o parágrafo é uma exceção ao *caput*. Diante disso, é possível afirmar que a característica do § 4º é meramente complementar ao *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, e não uma exceção a este.

Todo o raciocínio desenvolvido acima permite a constatação de que o julgamento do STJ se fundamenta em uma premissa equivocada. Isso porque o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, tem natureza complementar em

relação ao *caput* do artigo, e não de exceção. Ademais, se considerarmos o princípio da isonomia tributária e a finalidade do parcelamento de créditos da Fazenda Pública — temas que serão abordados nos tópicos seguintes deste artigo, quando for analisado o sentido da norma prevista no citado dispositivo — visualizaremos que não há como se interpretar o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, como exceção ao *caput*. Destarte, o prazo limite de cento e oitenta meses, previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, é plenamente aplicável às pessoas jurídicas qualificadas como microempresas e empresas de pequeno porte.

Por outro lado, conveniente rebater mais um fundamento utilizado, no julgado acima transcrito, para fundamentar que o prazo estabelecido no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não se aplicaria às microempresas e empresas de pequeno porte. Segundo o que consta no inteiro teor do acórdão, o fato da própria Administração Pública ter manifestado, no § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003<sup>14</sup>, que o parcelamento poderia exceder cento e oitenta meses — no caso de microempresas e empresas de pequeno porte — demonstraria o caráter de exceção do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Por fim, aduziu-se que a posterior revogação do § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, não seria suficiente para desfazer a interpretação anteriormente adotada pela Fazenda Pública.

É preciso esclarecer, de início, a natureza do art. 18 da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 25 de agosto de 2004<sup>15</sup>, que retirou do ordenamento jurídico o § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003. Formalmente, aparenta ser uma simples revogação de um ato normativo por outro. Entretanto, vale lembrar que o regulamento — que por vezes é exteriorizado em formato de Portaria — é um ato administrativo, sendo classificado como “ato-regra” em virtude da situação jurídica que cria. Essa a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

---

<sup>14</sup> Art. 4º O valor da prestação será:

I - em se tratando de pessoa física, um cento e oitenta avos do débito consolidado, não podendo resultar inferior a cinqüenta reais;

II - no caso de microempresa e empresa de pequeno porte optante pelo Simples, bem assim as enquadradas no disposto no art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, o menor valor entre um cento e oitenta avos do total do débito consolidado e três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, não podendo ser inferior a cem reais para as microempresas e duzentos reais para as empresas de pequeno porte;

§ 6º No caso do inciso II, o quantitativo total das prestações poderá exceder a cento e oitenta, quando o valor da prestação, calculado com base na receita bruta, não for suficiente para liquidar o parcelamento naquele número de parcelas. (Revogado pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 25/08/2004)

<sup>15</sup> Art. 18. Revoga-se o disposto no art. 4º, § 6º, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 1, de 25 de junho de 2003.

(1) Atos-regra — os que criam situações gerais, abstratas e impessoais e por isso mesmo a qualquer tempo modificáveis pela vontade de quem os produziu, **sem que possa opor direito adquirido** à persistência destas regras. Exemplo: o **regulamento**.<sup>16</sup> (Grifou-se).

Assim sendo, a retirada de um item do regulamento pela própria Administração Pública é assunto que diz respeito ao âmbito do Direito Administrativo, mais especificamente, à extinção de um ato administrativo. Restringindo ainda mais esse campo, a análise aqui será direcionada somente aos institutos da revogação e da invalidação<sup>17</sup>, formas de extinção do ato administrativo que são usualmente empregadas quando se trata de atos gerais e abstratos. A revogação, como é sabido, ocorre por razões de conveniência e oportunidade da Administração Pública, objetivando aprimorar a consecução do interesse público. A invalidação, por sua vez, deverá ser promovida quando for identificada alguma incompatibilidade com o ordenamento jurídico.

Conforme restou demonstrado, o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não pode ser encarado como norma que excepciona o prazo de cento e oitenta meses para o término do PAES. Diante disso, o § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, não detinha o necessário suporte legal de validade que é inerente aos atos administrativos. Isso porque a mencionada Portaria, em um primeiro momento, ampliou uma limitação trazida pela Lei nº 10.684, de 2003. No entanto, a lei não permitia tal ampliação, o que resultou em desconformidade entre o regulamento — Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003 — e a lei que justificava sua existência — Lei nº 10.684, de 2003. Ora, se o § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, estava contaminado por uma ilegalidade, não se pode conceber que seja aceito como válido perante o ordenamento jurídico. Nessa situação, cabia à Administração Tributária corrigir o ato viciado, que estava incompatível com o ordenamento jurídico.

Percebe-se, assim, que a extinção do ato administrativo não se operou por motivos de conveniência ou oportunidade. Não obstante o art. 18 da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 2004, ter utilizado o termo “revogação”, é preciso ter em mente o conteúdo do ato praticado para definir sua natureza jurídica, e não o aspecto puramente formal. Na essência, tem-se que a Administração Tributária reconheceu que a regra prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não comporta exceções, razão pela qual foi necessário invalidar o ato administrativo, tornando a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de

---

<sup>16</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 25. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2008. p. 420.

<sup>17</sup> Segundo a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, há distinção entre anulação e invalidação, sendo esta gênero do qual a anulação configura apenas uma espécie. Outros doutrinadores também seguem essa corrente, dos quais: José dos Santos Carvalho Filho, Raquel Melo Urbano de Carvalho.

2003, compatível com a referida lei. Portanto, a natureza jurídica da retirada do § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, é de invalidação de um ato administrativo, em decorrência da mencionada ilegalidade.

Importante destacar, ainda, que o art. 18 da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 2004, foi editado dentro do prazo que a Administração Pública dispunha para invalidar o ato. Basta lembrar que o art. 54 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>18</sup>, estabelece prazo decadencial de cinco anos para que a Administração Pública possa exercer o dever de sanar os atos administrativos praticados em desconformidade com o ordenamento jurídico. Considerando que entre a publicação da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, e o ato de invalidação do § 6º do seu art. 4º transcorreu um lapso temporal de pouco mais de um ano, resta inquestionável que foi respeitado o prazo de decadência previsto no art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999.

Por sua vez, partindo do pressuposto de que a retirada do § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, detém a natureza jurídica de invalidação e que esta foi efetivada dentro do prazo permitido pela legislação, fica patente que o desfazimento do ato administrativo surtirá efeitos sobre o parcelamento. A esse respeito, vale a pena conferir os ensinamentos de Raquel Melo Urbano de Carvalho:

Não se pode admitir que um vício grave da Administração sacrifique toda a sociedade em favor de um indivíduo que termine “premiado” com uma ilegalidade. Impedir a retroatividade da invalidação de ato restritivo de direito significa transformar o vício administrativo em sorte do terceiro que se relaciona com o Estado, deixando a sociedade refém duas vezes: primeiro, da incompetência, da desonestidade ou da inabilidade da Administração ao cumprir a ordem jurídica; segundo, da impossibilidade de recompor o patrimônio, tornando definitivo o benefício que jamais o terceiro poderia ter obtido, em flagrante comprometimento da juridicidade, da razoabilidade e da supremacia do interesse público.

Por estas razões, não se aquiesce com recente tendência a propósito da retroatividade do ato de invalidação. Entende-se que **os efeitos da invalidação são, em qualquer caso, ex tunc**. Em outras palavras, **a invalidação retroage quando extingue ato viciado restritivo de direito e quando atinge ato viciado ampliativo de direito**. A segurança jurídica e a boa-fé serão asseguradas, sem

---

<sup>18</sup> Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

qualquer prejuízo, em razão do processo administrativo que se exige previamente ao controle de legalidade<sup>19</sup>. (Grifou-se).

As palavras da doutrinadora se encaixam perfeitamente ao caso ora analisado. Defender que a invalidação de um dispositivo da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, não pode influenciar o parcelamento afronta o interesse público. Com efeito, esse entendimento provocaria uma situação temerária, qual seja: a Administração Pública não pode cometer erros ao exercer o seu poder regulatório, pois isso gera direito adquirido ao contribuinte — mesmo quando se verifique a existência de vícios graves. Não parece ser este o sistema axiológico assegurado em nosso ordenamento jurídico. Por um lado, tem-se a segurança jurídica como um valor a ser respeitado, e sobre isso não há a menor dúvida. No entanto, a prerrogativa da Administração Pública de invalidar seus próprios atos não infirma o princípio da segurança jurídica, desde que haja um fator de restrição que mantenha o equilíbrio nas relações entre o Estado e os particulares. Daí a existência de uma norma prevendo um prazo máximo para o exercício da prerrogativa de invalidação de atos administrativos — criando uma limitação temporal para a Administração Pública se manifestar quanto à validade do ato.

Na realidade, esta norma complementa a lógica do sistema de direitos e deveres da Administração e dos administrados. Isso em decorrência da sua qualidade de conciliar os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade do interesse público e o princípio da segurança jurídica. Verifica-se a preservação do interesse público justamente no oferecimento de suporte legal para a Administração Pública invalidar seus próprios atos — possibilitando a correção de atos administrativos sem a necessidade de buscar a chancela do Poder Judiciário. Por seu turno, concretiza-se a segurança jurídica ao se garantir que depois do prazo de cinco anos as relações jurídicas se estabilizam, não podendo mais ser alteradas unilateralmente pela Administração Pública. Portanto, a norma específica que confere à Administração Pública o dever-poder<sup>20</sup> de anular seus próprios atos, quando estes apresentem vícios insanáveis, está em sintonia com o ordenamento jurídico, sem que se possa falar em violação ao princípio da segurança jurídica ou mesmo da boa-fé do administrado.

Desse modo, a invalidação do § 6º do art. 4º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003, implica, sim, efeitos sobre o parcelamento. Notadamente, vedando qualquer possibilidade do prazo de cento e oitenta meses, previsto

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. Curso de Direito Administrativo. Salvador: JusPODIVM, 2009. p. 477.

<sup>20</sup> Conceito defendido por Celso Antônio Bandeira de Mello, para deixar claro que a Administração Pública sempre age no exercício da função administrativa. Assim, os poderes que o ordenamento jurídico lhe confere são meros instrumentos a serem utilizados para satisfazer o interesse público (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 71-72)



no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, ser extrapolado pelo contribuinte — inclusive para os que aderiram ao parcelamento antes da retirada do mencionado dispositivo da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 2003.

Diante disso, forçoso concluir que o entendimento fixado no STJ — quanto à possibilidade de ultrapassar o prazo limite previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003 — não encontra respaldo no ordenamento jurídico. O fato de haver posicionamentos divergentes no próprio STJ mostra que a matéria é suscetível de discussão, mesmo sabendo que a jurisprudência predominante daquele Tribunal é no sentido de ser possível extrapolar o prazo máximo de 180 meses.

#### 5 DO SENTIDO DA NORMA PREVISTA NO § 4º DO ART. 1º DA LEI Nº 10.684, DE 2003

Volta-se, agora, ao objeto central do presente artigo, qual seja: saber se os valores ínfimos recolhidos no âmbito do PAES — que não conseguem amortizar a dívida do sujeito passivo — estão em conformidade com o ordenamento jurídico. Nesse ponto, cumpre esclarecer que o estabelecimento da premissa relacionada ao prazo limite do parcelamento era uma etapa necessária e prévia à discussão sobre a amortização do saldo do débito parcelado. Isso porque de nada adiantaria debater sobre a amortização se o contribuinte pudesse permanecer pagando indefinidamente. Ora, a Lei nº 10.684, de 2003, não fixou um critério objetivo — expresso em porcentagem, por exemplo — para definir quanto precisa ser abatido do saldo do débito com o pagamento mensal de cada parcela. Assim, o contribuinte poderia pagar qualquer valor que fosse suficiente para diminuir parte do seu débito — mesmo a situação esdrúxula, por exemplo, de abatimento de dez centavos — sem que isso implicasse violação às normas do parcelamento. Com esse contexto, se considerássemos que seria permitido ultrapassar o prazo limite de cento e oitenta meses, bastaria uma amortização mensal irrisória para que o contribuinte conseguisse arrastar o parcelamento por incontáveis anos. Desse modo, percebe-se que apenas a amortização não seria suficiente para resolver o problema.

Conforme já salientado em itens anteriores deste artigo, a Lei nº 10.684, de 2003, trouxe regulamentação diferente para as microempresas e empresas de pequeno porte — no que se refere ao cálculo da parcela mínima. A regra estipulada pelo § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, estabeleceu duas fórmulas para o cálculo da parcela mínima mensal, a saber: (a) divisão do valor do débito por 180; e (b) três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela.

O problema quanto a esse ponto reside no fato de ter sido determinada a utilização do critério que resultar no **menor valor para a parcela mínima**

**mensal.** Baseado nesse dispositivo, alguns contribuintes vêm recolhendo mensalmente valores irrisórios — que são insuficientes para amortizar o saldo do débito — utilizando como critério a vinculação a uma porcentagem da receita bruta da pessoa jurídica para aferir o valor da parcela mínima mensal. O outro critério não traz maiores preocupações, visto que determina a divisão do montante da dívida pelo número total de parcelas do parcelamento. Assim, a pessoa jurídica apresenta faturamento bruto baixo e, conseqüentemente, recolhe valores diminutos em face do montante total da dívida, alegando que a própria Lei nº 10.684, de 2003, oferece respaldo a essa prática. É justamente esse aspecto que precisa ser analisado.

Portanto, cumpre analisar o conteúdo das normas que instituíram o PAES, interpretando-as em conjunto com outras normas presentes no ordenamento jurídico. Com isso, será possível averiguar se há suporte jurídico para manter um parcelamento no qual as parcelas pagas mensalmente não amortizam o saldo do débito. O primeiro passo será verificar se o sujeito passivo tem direito de pagar mensalmente apenas o valor que a Lei nº 10.684, de 2003, estipulou como o mínimo, independentemente de estar ou não amortizando a dívida.

À primeira vista, poderia parecer que a intenção do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, era explicitar o valor da parcela mensal do parcelamento. Contudo, uma análise mais aprofundada demonstra que esse dispositivo não permite essa interpretação. Para compreender o conteúdo dessa norma, serão utilizados como balizas os ensinamentos de Humberto Ávila, segundo o qual não basta ao intérprete a preocupação de identificar o significado de cada palavra que consta no texto legal. Lógico que as palavras já possuem um significado próprio que deve ser respeitado. No entanto, a proposta é construir o sentido da norma considerando o uso da linguagem empregado pelo grupo de pessoas às quais a norma se aplica. Desse modo, haveria a conciliação do significado próprio da palavra, usada no texto do ato normativo, com o sentido que deve ser consagrado como de interesse do ordenamento jurídico.<sup>21</sup> Esse

---

<sup>21</sup> Conforme Humberto Ávila:

Sendo assim, a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um **ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto**. A questão nuclear disso tudo está no fato de que o intérprete não atribui “o” significado correto aos termos legais. Ele tão-só constrói exemplos de uso da linguagem ou versões de significado — sentidos —, já que a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso ou, melhor, como uso.

[...]

Por conseguinte, pode-se afirmar que o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso lingüístico e construídos na comunidade do discurso. [...] Daí se dizer que interpretar é construir a partir de algo, por isso significa reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo

método de interpretação é que torna possível afirmar que **o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não pode ser entendido como uma norma voltada para estabelecer a parcela mensal do parcelamento, mas, sim, o valor da parcela mínima**. Para demonstrar a validade dessa assertiva, propõe-se verificar o significado próprio dos termos que estão presentes no dispositivo ora analisado e, posteriormente, construir o sentido da norma.

A expressão “valor da parcela mínima mensal”, que se encontra no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, 2003, deve ser entendida como uma indicação do piso, do menor valor, da quantia mínima que poderá ser atribuída a uma parcela do PAES. É preciso, ainda, considerar a informação que consta no final do citado dispositivo: “não podendo ser inferior a”. Neste trecho encontram-se outras palavras que também denotam a estipulação de um valor mínimo, um piso da parcela mensal do parcelamento. Essas conclusões partem do significado das palavras que compõem o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, 2003. Com efeito, é inegável que “mínimo” quer dizer o menor possível, enquanto “inferior” significa o que está abaixo. Conjugando essas duas expressões, percebe-se que são complementares: a primeira está relacionada à escolha do critério de cálculo para se chegar ao valor da parcela mínima mensal — um cento e oitenta avos do total do débito ou três décimos por cento da receita bruta; enquanto a segunda introduz uma limitação à aplicação do mencionado critério de cálculo. Assim, o valor encontrado por meio da utilização do critério de cálculo ainda deve respeitar um patamar quantitativo mínimo — fixado numericamente pelos incisos I e II do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003.

A partir dessas considerações, passa-se a construir o sentido da norma. Para isso, é imprescindível analisar o contexto fático que motivou a edição do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, 2003. Inicialmente, cabe lembrar que as microempresas e empresas de pequeno porte são, por sua natureza, pessoas jurídicas que movimentam volume financeiro mais baixo — se comparado com o das pessoas jurídicas que não se enquadram nesse perfil. Corrobora essa afirmação o fato de que, à época da promulgação da referida lei, para qualificar uma pessoa jurídica como microempresa utilizava-se como parâmetro a sua receita bruta, que deveria ser igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) ou a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) — dependendo da lei aplicável.<sup>22</sup> Por seu turno, para as empresas de pequeno porte o valor da receita bruta deveria ser superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) ou superior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou

---

interpretativo individual. (Grifou-se). ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 31-34.

<sup>22</sup> Valores de acordo com a Lei nº 9.317, de 1996, e Lei nº 9.841, de 1999, respectivamente.

inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) — igualmente dependeria da legislação aplicável.<sup>23</sup>

Portanto, considerando essa realidade econômica, é plausível presumir que as dívidas das microempresas e empresas de pequeno porte com a Fazenda Pública sejam em montantes mais baixos — compatíveis com a sua capacidade de gerar riquezas. E qual seria a importância desse fato? Ora, a interpretação de uma norma que prevê uma disciplina específica para uma determinada categoria de pessoa passa necessariamente pela análise das circunstâncias fáticas e jurídicas que motivaram a sua edição. Isso porque é indispensável averiguar se a diferença de tratamento implementada pela lei — especialmente quando se trata de tributos — está em harmonia com o ordenamento jurídico. Dessa forma, no caso da regra prevista no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, é conveniente levar em conta as peculiaridades que envolvem as microempresas e empresas de pequeno porte — visto que a norma trouxe uma diferenciação em razão dessas pessoas jurídicas.

Daí a relevância da presunção levantada no parágrafo anterior, pois permite vislumbrar a seguinte situação: havia a possibilidade de que microempresas e empresas de pequeno porte pretendessem incluir no PAES débitos com montantes reduzidos. Partindo dessa premissa, pode-se afirmar que o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, surgiu para evitar que pessoas jurídicas com dívidas de menor monta com a Fazenda Pública — se comparadas com débitos das demais pessoas jurídicas — pagassem mensalmente valores que não justificariam a existência do parcelamento — considerando a relação custo-benefício. Prova disso é que, além de estabelecer o critério de cálculo da parcela mínima, o legislador ainda optou por incluir uma limitação objetiva para a definição do valor dessa parcela, qual seja: a observância da quantia mínima fixada nos incisos I e II do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Percebe-se, assim, que houve uma preocupação voltada para impedir o pagamento de parcelas com valor muito baixo.

Nesse ponto, indispensável trazer mais um elemento favorável aos argumentos defendidos até aqui. Trata-se de um caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido da aplicabilidade do limite de cento e oitenta meses, previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, às microempresas e empresas de pequeno porte. Convém ressaltar que este julgado foi proferido pela primeira turma do STJ — a mesma que proferiu o REsp 893.351, que serviu como paradigma no decorrer deste tópico do artigo. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE PARCELAMENTO ESPECIAL-PAES. ART. 1º DO § 4º DA LEI 10.684/2003. CRITÉRIOS DE CÁLCULO DAS PRESTAÇÕES MENSAIS.

---

<sup>23</sup> Id.

OBRIGATORIEDADE DE QUITAÇÃO EM 180 PARCELAS. PARCELA NO VALOR MÍNIMO DE CEM REAIS. PAGAMENTO CONSIDERADO INCORRETO. DESRESPEITO AO DETERMINADO PELA LEI.

[...]

6. O § 4º do art. 1º, da Lei 10.684/2003, ao estabelecer a parcela de R\$ 100,00 (cem reais) previu um limite mínimo da prestação, no intuito de evitar situações de parcelamento de dívidas em valores irrisórios. Essa situação serve para empresas que possuem débitos, que, quando divididos na proporção 1/180, o valor da parcela corresponde a menos de R\$ 100,00 (cem reais), e, portanto, como a lei impõe valor mínimo, o débito deverá ser quitado antes de completar os 180 meses.

7. Recurso especial provido, para que **o saldo devedor da ora recorrida seja dividido por 180 meses**, contando como termo a quo o mês de julho de 2005, data em que deixou de recolher o parcelamento.<sup>24</sup> (Grifou-se).

Dessa maneira, pode-se afirmar que o critério de cálculo da parcela mínima foi instituído em favor das microempresas e empresas de pequeno porte — tendo em conta o seu tratamento diferenciado — enquanto o limite de valor foi instituído visando preservar os interesses da Fazenda Pública. Trata-se de medida razoável e legítima, posto que evita excessos e harmoniza os anseios tanto do credor quanto do devedor. Destarte, o conteúdo do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, aponta para uma regra destinada a estipular um valor mínimo que pode ser aceito mensalmente pela Administração Pública no âmbito do parcelamento. Esse é o sentido que se extrai do significado denotativo dos termos empregados na legislação e do contexto fático que guardava pertinência com a criação da norma.

Demonstrado o sentido que se entende mais adequado para norma, a questão a ser respondida, agora, é se o sujeito passivo teria ou não direito a realizar seus pagamentos mensais baseando-se apenas nos critérios designados para calcular a parcela mínima. O primeiro ponto a ser analisado é o tratamento diferenciado criado pelo § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, e sua legitimidade perante o ordenamento jurídico. Nesse aspecto, imperioso ressaltar que o fato de existir na lei um regime jurídico específico para determinada categoria de pessoa não é suficiente para qualificá-lo como contrário ao

---

<sup>24</sup> REsp 1101043 / SC RECURSO ESPECIAL 2008/0235328-9; Relator(a): Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142); Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 18/05/2010; Data da Publicação: 02/06/2010; Fonte: DJe.

Com o mesmo entendimento acerca do prazo máximo do PAES: REsp 1125020 / RS RECURSO ESPECIAL 2009/0033609-1; Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 03/11/2009; Data da Publicação: 10/11/2009; Fonte: DJe.

direito. O princípio da isonomia, aliás, se concretiza quando são reconhecidas e aceitas as desigualdades, cabendo à legislação equilibrar essas diferenças disciplinando as situações fáticas de acordo com as peculiaridades da pessoa que se submeterá à norma. Contudo, o tratamento diferenciado somente será válido se respeitar alguns limites. Sobre esse assunto, vale a pena conferir as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é erigido em critério discriminatório e, de outro lado, se há **justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada.**

[...]

Em síntese: a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver **adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado ao que se inserem na categoria diferenciada.**

[...]

À guisa de conclusão deste tópico, fica sublinhado que não basta a exigência de pressupostos fáticos diversos para que a lei distinga situações sem ofensa à isonomia. Também não é suficiente o poder-se argüir fundamento racional, pois **não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequiparar, mas tão-só aquele que se orienta na linha de interesses prestigiados na ordenação jurídica máxima.** Fora daí ocorrerá incompatibilidade com o preceito igualitário.<sup>25</sup> (Grifou-se).

O doutrinador procurou delinear em sua obra os requisitos para que um tratamento discriminatório seja encarado como válido perante o ordenamento jurídico. No trecho citado acima, foram destacados dois pressupostos fundamentais para se alcançar a isonomia: o primeiro seria o vínculo lógico e racional entre as diferenças do caso concreto e o regime jurídico estabelecido para nivelar as desigualdades; o segundo consiste em que o fundamento utilizado para justificar o regime jurídico adotado esteja em consonância com os valores e interesses resguardados pela “ordenação jurídica máxima”, ou seja, a ordem constitucional.

Aplicando esse raciocínio ao tema ora analisado, cumpre desde logo destacar que o tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte encontra respaldo em dispositivos constitucionais.<sup>26</sup> Implica di-

---

<sup>25</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3ª ed. 16ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 38-39; 43.

<sup>26</sup> CF/88

zer que o nosso sistema constitucional reconheceu que as características peculiares dessas pessoas jurídicas autorizariam a criação de um regime jurídico especial — distinto do conferido às demais pessoas jurídicas. Dessa forma, a regra do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, apresenta um fator de discrimen reconhecidamente válido pelo ordenamento jurídico.

No que se refere aos dois pressupostos que servem de balizas para determinar se a discriminação legal afronta ou não o princípio da isonomia, podem ser visualizadas duas hipóteses — a depender da interpretação que se faça do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Na primeira, seria entendido que o mencionado dispositivo não confere direito ao contribuinte de recolher mensalmente apenas o valor estipulado como parcela mínima quando não se verifique amortização da dívida — sendo tão-somente uma regra voltada para indicar o menor valor que a Administração Pública pode aceitar em cada pagamento. Na segunda, a interpretação permitiria que o contribuinte pagasse em cada parcela apenas a quantia correspondente ao mínimo — segundo os critérios definidos no citado dispositivo legal — independentemente da efetiva amortização do saldo do débito.

A primeira hipótese levantada teria fundamento na própria argumentação defendida acima sobre o sentido da norma disposta no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Isso porque se trata de uma regra destinada somente a fornecer parâmetros para se calcular o valor da parcela mínima mensal do PAES. Significa dizer que a norma se restringe a esse ponto, sem trazer qualquer indicativo de que o sujeito passivo teria direito de pagar mensalmente somente aquele valor. Além disso, essa interpretação legitima a vinculação lógica entre as diferenças verificadas — no caso, entre as microempresas e empresas de pequeno porte e as demais pessoas jurídicas — e o regime jurídico instituído. Com efeito, a criação de uma fórmula específica para calcular a parcela mínima para as microempresas e empresas de pequeno porte apresenta um nexó lógico e racionalmente justificável com a desigualdade identificada e

---

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

X - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

utilizada como fator de discrimen. Por sua vez, o fundamento para esse tratamento diferenciado está em harmonia com os preceitos fixados na Constituição Federal de 1988 — posto que consistiria em estabelecer critérios mais benéficos para assegurar que o valor de cada parcela seja condizente com a realidade fática do devedor com menos capacidade econômica. Assim, entende-se que o princípio da isonomia estaria plenamente respeitado.

Por sua vez, a segunda hipótese demanda uma análise mais detida de alguns pontos, principalmente ao se considerar as consequências que poderiam ocorrer caso seja adotada. Nesse ponto, conveniente lembrar que o pagamento das parcelas mínimas, seguindo a regra prevista no § 4º, I e II, do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, pode levar a situações em que o sujeito passivo não consegue sequer amortizar o saldo devedor do débito parcelado. Significa dizer que os pagamentos não seriam suficientes para fazer frente à atualização monetária e aos juros, que incidem sobre o montante da dívida, e igualmente não reduziriam o valor do débito principal — no caso, o “débito principal” corresponde ao valor do tributo devido. A permanecer essa situação, fica evidente que o contribuinte não está cumprindo a sua obrigação de quitar seu débito com a Fazenda Pública. Basta observar que o desfecho inevitável para esse caso seria o crescimento do montante do débito ao longo do tempo, tendo em vista a ausência de amortização. Assim, ao final do parcelamento ter-se-ia uma dívida muito maior do que aquela incluída inicialmente no PAES. Veja-se, e isso é importante frisar, que só ocorrerá tal situação porque o sujeito passivo paga mensalmente apenas os valores mínimos que constam no § 4º, I e II, do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, mesmo não havendo a diminuição gradativa do montante do débito.

Cabe, então, a pergunta: entender que o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, assegura ao contribuinte o direito a pagar somente os valores estipulados como parcela mínima mensal, ainda que não haja amortização da dívida, é juridicamente aceitável? A resposta é negativa. Impende ressaltar que a Constituição Federal buscou proteger as pessoas jurídicas que possuem capacidade econômica menos expressiva, de modo a incentivar o seu desenvolvimento e, até mesmo, prover condições para que consigam se manter ativas. Essa postura justifica-se, pois é de interesse do Estado a subsistência das microempresas e empresas de pequeno porte. Com efeito, essas pessoas jurídicas integram e fortalecem a economia, geram riquezas, além de contribuir para o fornecimento de recursos financeiros para Estado, na forma de tributos.

No entanto, não há liberdade irrestrita para criar tratamentos diferenciados para microempresas e empresas de pequeno porte, instituindo-se regimes jurídicos que importem em benefícios injustificáveis. Ao contrário, um regime jurídico diferenciado circunscrito a algumas pessoas deve sempre passar por um juízo de ponderação, avaliando-se as circunstâncias fáticas que motivaram sua instituição e a razoabilidade das medidas escolhidas para balancear



as desigualdades. Com isso, consegue-se averiguar a legitimidade do tratamento desigual, identificando se houve algum desvirtuamento dos valores que o ordenamento jurídico pretendia preservar.

Para demonstrar a incompatibilidade da segunda hipótese com o ordenamento jurídico, socorre-se ao princípio constitucional da isonomia tributária,<sup>27</sup> seguindo os dois pressupostos defendidos por Celso Antônio Bandeira de Mello. Em primeiro lugar, ressalta-se que já foi demonstrado que o fator de *discrímen* é válido — microempresas e empresas de pequeno porte em relação às demais pessoas jurídicas. Por seu turno, haveria relação lógica entre a mencionada desigualdade e o regime jurídico instituído, visto que traria um benefício — direito de pagar apenas valores mensais mínimos no parcelamento — para as pessoas jurídicas que detém situação menos favorável economicamente. Entretanto, fica prejudicado o último pressuposto, que correlaciona o fundamento lógico utilizado para justificar a criação do regime jurídico diferenciado e os interesses constitucionalmente protegidos. Pelas consequências que a segunda hipótese poderia trazer, o seu fundamento lógico seria algo nesse sentido: as microempresas e empresas de pequeno porte podem parcelar seus débitos com a Fazenda Pública e pagar pequenas quantias mensalmente, mesmo que não haja amortização do saldo do débito, em virtude da sua capacidade econômica reduzida.<sup>28</sup>

Importante notar que esse fundamento permitiria, na prática, o não cumprimento da obrigação do contribuinte de quitar sua dívida. Ora, se o pagamento não é suficiente nem para liquidar os juros e a correção monetária que recaem sobre o débito, resta evidente que a prestação oferecida pelo sujeito passivo não satisfaz o direito de crédito da Fazenda Pública. Dessa maneira, o resultado do entendimento de que o sujeito passivo teria direito recolher mensalmente apenas os valores mínimos estipulados pelo § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, será o reconhecimento de que este poderá passar

---

<sup>27</sup> CF/88

Art. 150. 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;

<sup>28</sup> Importante esclarecer que esse fundamento foi elaborado a partir das consequências fáticas que poderiam resultar do entendimento de que o contribuinte tem direito a pagar apenas parcelas com valores mínimos no âmbito do PAES. Não há na exposição de motivos da Lei nº 10.684, de 2003, tal justificativa. Daí porque preferimos utilizar a expressão “algo nesse sentido”, para demonstrar que não houve definição explícita do legislador e que foi uma construção feita no trabalho de interpretação da norma. Nada impede que sejam feitas outras proposições, porém, acreditamos que sempre haveria em comum o fato de que essa interpretação — corporificada neste artigo pela mencionada “segunda hipótese” — conduz à possibilidade do contribuinte pagar valores diminutos mesmo que implique a não amortização do débito.

anos pagando quantias irrisórias sem qualquer perspectiva de quitação do débito. Nesse aspecto, sobressai a violação ao princípio da isonomia tributária, cujo conteúdo visa garantir que todos submetam-se à incidência das normas tributárias e cumpram a obrigação de pagar os tributos quando ocorrer a situação hipotética descrita na norma como suficiente para surgir a obrigação tributária.

As normas constitucionais que recomendaram o tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em nenhum momento indicaram que essas pessoas jurídicas seriam excepcionadas da obrigação de pagar tributos. A igualdade entre todos, que é um dos pilares do Estado brasileiro, não permitiria tal exceção sem que houvesse uma justificativa razoável para servir-lhe de suporte. Nesse ponto, vale lembrar que até mesmo as imunidades possuem uma motivação que legitima a limitação ao poder de tributar do Estado. Dessa forma, o regime especial para microempresas e empresas de pequeno porte, que a Constituição Federal de 1988 explicitou em alguns de seus dispositivos, não pode servir de escusa para instituir privilégios e benefícios desprovidos de razoabilidade e fundamentação plausível. Isso causaria distorções na relação de igualdade que deve existir entre os contribuintes, desvirtuando as normas que o ordenamento jurídico consagrou justamente para evitar tais desequilíbrios.

No caso ora examinado, não havia nenhuma circunstância fática ou jurídica, à época da edição da Lei nº 10.684, de 2003, que legitimasse a criação de uma norma que conferisse somente às microempresas e empresas de pequeno porte o direito de parcelar seus débitos com a Fazenda Pública e pagar valores que implicariam — em última análise — a não quitação a dívida. Assim, todos que ingressassem no regime instituído pela referida lei deveriam pagar mensalmente uma quantia a fim de satisfazer o direito creditório da União Federal. Vale dizer, todos encontravam-se na mesma situação perante o Fisco, sendo que ninguém foi contemplado com o direito de não adimplir suas obrigações tributárias.

Portanto, forçoso concluir que a segunda hipótese — segundo a qual o contribuinte teria direito a pagar em cada parcela apenas a quantia correspondente ao mínimo, independentemente de haver ou não amortização da dívida — apresenta fundamento lógico incompatível com os valores e interesses protegidos pela ordem constitucional. Isso porque provoca uma situação de desigualdade não aceita pelo ordenamento jurídico, razão pela qual não poderia subsistir como uma interpretação válida para o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, por desrespeitar o princípio da isonomia tributária. Além disso, a norma de parcelamento não pode resultar em remissão indireta de tributos,

tendo em vista que isso fere o disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988<sup>29</sup>.

Nesse ponto, importante esclarecer que não se está afirmando a inconstitucionalidade do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Tem-se, na verdade, duas interpretações possíveis para esse dispositivo, sendo que uma delas considera-se inconstitucional por violar o princípio da isonomia tributária. Desse modo, a interpretação do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, mais compatível com o ordenamento jurídico é aquela representada pela primeira hipótese descrita em linhas anteriores deste artigo, qual seja: essa norma não confere ao contribuinte o direito a recolher mensalmente apenas o valor estipulado como parcela mínima — havendo tão-somente uma regra voltada para indicar o menor valor que a Administração Pública pode aceitar em cada pagamento.

Por fim, pode-se construir mais um argumento contrário à aplicação do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, como norma que permite o pagamento mensal apenas de valores irrisórios, independente do valor da dívida. Trata-se de uma análise voltada para o instituto do parcelamento. Antes de prosseguir, importante frisar que a pretensão aqui não é determinar a sua natureza jurídica — tema que ainda suscita debates na doutrina — mas enfocar algumas de suas características.

O parcelamento configura um regime especial de pagamento, instituído pelo Estado, a fim de possibilitar aos que não conseguiram cumprir suas obrigações tributárias que possam fazê-lo ao longo do prazo estabelecido na lei. Para isso, os devedores devem se comprometer a pagar mensalmente uma determinada quantia, a título de prestação do parcelamento. Nesse aspecto é que se encontra um detalhe elementar, qual seja: os pagamentos mensais realizados pelo contribuinte devem amortizar uma parte do saldo do débito. Isso porque é da essência do parcelamento que, ao seu final, o débito seja extinto por meio dos pagamentos realizados no decorrer do prazo definido na lei para duração do parcelamento. Com efeito, não haveria sentido o Estado se mobilizar — inclusive com gastos de recursos financeiros para implementar o parcelamento — se não houver perspectiva de que receberá o seu crédito. A esse respeito, confira-se o que dizem Ériko Hack e Dalton Luiz Dallazen:

---

<sup>29</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Deve-se apontar que o parcelamento sempre visa à extinção do crédito tributário por meio do pagamento das parcelas. Este pode ser considerado outro elemento que caracteriza o parcelamento: **os pagamentos devem ter a faculdade de diminuir o crédito tributário até que este não mais exista**. Se for facultado ao contribuinte suspender o crédito tributário por meio de pagamentos periódicos e sucessivos que nunca terão o efeito de extinguir o crédito, estar-se-á diante de moratória condicionada a pagamentos mensais, e não de parcelamento. **Este exige a possibilidade de extinguir o crédito tributário para ser assim denominado.**<sup>30</sup> (Grifou-se).

Percebe-se, portanto, que é imprescindível que haja a cada mês uma amortização da dívida, sob pena do parcelamento perder seu sentido. Sem o abatimento gradativo do débito, o parcelamento tornar-se-ia apenas uma medida inócua, que não traz nenhum benefício para a Administração Pública. Ao contrário, significaria gastos sem a necessária contrapartida do contribuinte — consubstanciada no pagamento do crédito público. Isso claramente não se mostra razoável.

Esses argumentos reforçam a tese de que o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não poderia autorizar que os contribuintes realizassem pagamentos mensais ínfimos mesmo sem a pertinente amortização do saldo do débito. Com efeito, haveria uma distorção da própria finalidade do parcelamento, que precisa ser visualizado sob um duplo aspecto: de um lado, a concessão de uma modalidade de pagamento mais benéfica para o contribuinte quitar sua dívida; por outro lado, o direito do Estado receber seu crédito.

## 6 POSICIONAMENTO DO STJ QUANDO O VALOR PAGO MENSALMENTE É INCOMPATÍVEL COM O ORDENAMENTO JURÍDICO

Não obstante o STJ ter firmado entendimento no sentido de que seria permitido que as microempresas e empresas de pequeno porte extrapolem o prazo de 180 meses, previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, a situação de diversos contribuintes que não estavam sequer amortizando o débito incluído no PAES parece ter sensibilizado o STJ. Com efeito, ao constatar que o pagamento de parcelas irrisórias, nos moldes previstos no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não estavam reduzindo o valor dos débitos parcelados, os ministros do STJ desenvolveram duas teses para enfrentar o problema, quais sejam: a “tese da parcela ínfima” e a “tese da ausência de receita bruta”. Essas duas teses serviram de fundamento para atestar a inadimplência dos

---

<sup>30</sup> HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do Crédito Tributário**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 26.

contribuintes, no âmbito do PAES, e, conseqüentemente, considerar legal a exclusão desses contribuintes do parcelamento especial.

A “tese da parcela ínfima” surgiu em decorrência da percepção de que a parcela que os contribuintes vinham pagando não eram suficientes para quitar sequer os encargos moratórios (juros e multa). Se levamos em consideração que o STJ entende que o prazo de 180 meses pode ser extrapolado pelas microempresas e empresas de pequeno porte, esses pagamentos ínfimos poderiam conduzir a um cenário no qual os contribuintes demorariam centenas de anos para quitar seus débitos.<sup>31</sup> Implica dizer que, apesar de a microempresa ou empresa de pequeno porte estar pagando as prestações do parcelamento conforme o disposto no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, a dívida com a Fazenda Pública não seria quitada ou somente seria liquidada após centenas de anos. A partir disso, percebeu-se que a interpretação dos dispositivos da Lei nº 10.684, de 2003, não poderia ser meramente literal, sem dar relevância para os efeitos práticos que adviriam da interpretação conferida à norma.

Nesse contexto, chegou-se à conclusão de que as parcelas ínfimas não poderiam ser consideradas válidas perante o ordenamento jurídico, tendo em vista que a finalidade do parcelamento jamais seria alcançada. Mais precisamente, ter-se-ia que afastar a possibilidade de os contribuintes não quitarem seus débitos e, o que é pior, com o risco de a dívida aumentar ao longo do prazo do parcelamento. Dentre os diversos julgados que analisaram o tema, no âmbito do STJ,<sup>32</sup> considero pertinente transcrever trecho do voto do Min. Mauro Campbell Marques, relator do REsp 1.187.845:

Com efeito, entendo que as normas que disciplinam o parcelamento não podem ser interpretadas fora de sua teleologia. Se um programa de parcelamento é criado e faz menção a prazo determinado para a quitação do débito e penaliza a inadimplência (arts. 1º e 7º da Lei n. 10.684/2003 — 180 meses), não se pode compreendê-lo fora dessa lógica, admitindo que um débito passe a existir de forma perene ou até, absurdamente, tenha o seu valor aumentado com o tempo diante da irrisoriedade das parcelas pagas. A finalidade de todo o parcelamento, salvo disposição legal expressa em sentido contrário, é a quitação do débito e não o seu crescente aumento para todo o sempre. Sendo assim, a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento.

E mais, admitir que um parcelamento poderia assim subsistir significaria legitimar e estimular o **procedimento assaz comum de**

---

<sup>31</sup> Cita-se como exemplo o REsp 1.187.845/ES, no qual o contexto fático permeou o julgamento, ou seja, os Ministros voltaram a sua atenção para o fato de que o pagamento de parcelas irrisórias arrastaria o parcelamento por infundáveis anos.

<sup>32</sup> REsp 1.187.845/ES; REsp 1.117.034/SC; REsp 1.237.666/PR; REsp 1.307.628/GO.

**alguns contribuintes no sentido de esvaziar as atividades e, por consequência, a receita bruta da empresa em cujo nome estão os débitos tributários parcelados (forçando o seu enquadramento na faixa de parcela mínima — R\$100,00), e migrar todas as atividades e receita bruta para uma outra empresa nova, recentemente constituída, sem qualquer pendência, em evidente simulação vedada expressamente pelo Código Tributário Nacional. Veja-se:**

[...]

Esse procedimento de manter a empresa antiga endividada para com o Fisco eternamente pagando parcela irrisória, funcionando como escudo a proteger da cobrança do crédito tributário os sócios e a empresa nova inaugurada para desenvolver as mesmas atividades outrora desenvolvidas pela antiga, por ser expressamente vedado por lei (art. 155-A, §2º c/c art. 154, parágrafo único, do CTN) é verdadeira **evasão fiscal e não planejamento tributário**.<sup>33</sup> (Grifou-se).

Os argumentos externados pelo Min. Mauro Campbell Marques corroboram o que fora exposto no presente artigo. Na opinião do Min. Relator, não seria admissível que um contribuinte eternize sua dívida com a Fazenda Pública, mesmo sob o pretexto de que a lei teria autorizado o pagamento de parcelas mínimas. Ainda mais grave é a tática utilizada por alguns contribuintes de tentar aproveitar abusivamente do parcelamento, ao “esvaziar” a pessoa jurídica endividada e transferir as atividades para outra pessoa jurídica — que pertence aos mesmo sócios daquela endividada. Para os que adotaram esse procedimento, não haveria nenhum problema nessa conduta, e a justificativa ou escusa seria a de que se trata de um planejamento tributário. Contudo, não se pode qualificar tal comportamento como válido juridicamente, tanto que o Ministro Mauro Campbell chega a caracterizar como uma espécie de evasão fiscal a estratégia escolhida pelos contribuintes.

No trecho transcrito acima, sobressai a situação anômala provocada pelas parcelas mínimas para microempresas e empresa de pequeno porte, no PAES, quando não há perspectiva de o débito ser extinto. Trata-se de um cenário no qual o direito da Fazenda Pública estaria injustificadamente sendo posto de lado, para atender apenas aos interesses de alguns contribuintes, que não tem a menor intenção de quitar seus débitos. Isso explica porque o STJ resolveu cancelar a exclusão do PAES de contribuintes que possuíam débitos consideravelmente elevados e, mesmo assim, estavam pagando valores irrisórios mensalmente. Segundo o entendimento do STJ, o pagamento de parcelas irrisórias, que não chegam a amortizar sequer os encargos moratórios (juros e

---

<sup>33</sup> REsp 1.187.845/ES; Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 19/10/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 28/10/2010.

multa), equivaleriam à inadimplência e, com isso, autorizariam a exclusão da pessoa jurídica do PAES.<sup>34</sup>

Outra situação examinada pelo STJ foi a de microempresas e empresas de pequeno porte inativas, ou seja, sem desempenhar atividades operacionais. A consequência da inatividade foi a ausência de receita bruta, justamente o critério elencado pelo § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, para definir o valor das prestações do parcelamento para essas empresas. Nesse caso, a caracterização do uso abusivo do parcelamento foi mais flagrante, uma vez que as pessoas jurídicas que se enquadraram nessa situação passaram a ter existência meramente formal. Nessa perspectiva, ter-se-ia pessoas jurídicas inativas (existência formal), possuindo débitos significativos com a Fazenda Nacional e, ainda assim, pagando apenas a parcela mínima de R\$ 100,00 ou R\$ 200,00.

Os agentes da Fazenda Pública começaram, então, a excluir as microempresas e empresas de pequeno porte inativas — vale frisar, sem receita bruta. Os contribuintes contestaram a exclusão do parcelamento no Poder Judiciário e a controvérsia foi examinada pelo STJ. No julgamento do REsp 1.321.865/PE, restou definido que a ausência de receita bruta inviabiliza o pagamento de parcelas mínimas, no valor de R\$ 100,00 ou 200,00. Isso porque o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, estabeleceu dois critérios para definir a prestação mensal do parcelamento, quais sejam: utilizar um percentual (0,3%) da receita bruta ou dividir o débito por cento e oitenta (1/180). Ora, se a pessoa jurídica está inativa e, portanto, sem auferir receita bruta, não há como ela pretender que seja aplicado o critério do percentual da receita bruta. Segundo o Min. Humberto Martins, relator do REsp 1.321.865/PE, nessa situação não haveria base contábil — em razão da ausência de receita bruta — para calcular a parcela, de modo que a única alternativa é utilizar o critério de divisão do débito por cento e oitenta (1/180).<sup>35</sup> Esse entendimento foi confirmado no julgamento do REsp 1.376.744, no qual o Min. Mauro Campbell Marques (relator), deixou clara a distinção entre a “tese da parcela ínfima” e a “tese da ausência de receita bruta”.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> Nesse sentido: REsp 1.238.519/PR. EDcl no AREsp 277.519/DF. REsp 1237666/PR,

<sup>35</sup> REsp 1.321.865/PE; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 26/06/2012; Data da Publicação/Fonte: DJe 29/06/2012.

<sup>36</sup> Confira trecho do voto do Min. Mauro Campbell: “Veja-se que a primeira tese, a “tese da parcela ínfima” é completamente diferente desta segunda tese, a “tese da ausência de receita bruta”. A primeira tem por causa uma parcela que jamais pagará o parcelamento em absoluto e em qualquer prazo, pois não cobre sequer os encargos mensais da dívida, a segunda tem por causa a inatividade da empresa, o que implica que a única forma de se calcular a parcela é sua divisão por 180 meses. Ambas levam à exclusão, mas são teses completamente distintas e que trilham caminhos distintos, muito embora possam ser utilizadas em conjunto para a exclusão do programa por duplo fundamento.” REsp 1.376.744/PE; Relator: Ministro MAURO CAMPBELL

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos tópicos anteriores deste artigo, ficaram constatados o sentido que se entende deva ser atribuído à norma prevista no § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, e os limites que advêm do próprio ordenamento jurídico para sua interpretação e aplicação. Diante disso, chegou-se às seguintes conclusões:

- O § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, é uma regra voltada para estabelecer o menor valor que a Administração Pública pode receber mensalmente no parcelamento, quando se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte;
- O conteúdo dessa norma não pode ser concebido como concessão de direito ao contribuinte de pagar apenas a parcela mínima, visto que possibilitaria, em alguns casos, a não amortização da dívida e, conseqüentemente, o não cumprimento da obrigação de quitar o débito.

Partindo dessas premissas, resta ainda explicitar qual a solução a ser dada quando o sujeito passivo não puder recolher mensalmente apenas os valores correspondentes às parcelas mínimas mensais, devido à ausência de amortização da dívida. No caso aqui examinado, a solução seria voltar para a regra geral prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, que determina a concretização do parcelamento em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas. Com efeito, se a parcela mínima representar uma quantia que não atenda aos interesses do ordenamento jurídico — e considerando que o contribuinte não teria direito a pagar apenas o valor da parcela mínima mensal — há que ser afastada a aplicação do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Corrobora essa assertiva o fato de o mencionado parágrafo ser apenas complementar ao *caput*, isto é, a natureza da relação entre esses dispositivos permite afirmar que, se a norma prevista no parágrafo não puder ser utilizada, permanece hígida a norma prevista no *caput*. Desse modo, não haveria nenhum problema em seguir diretamente os comandos do *caput* do art. 1º da referida lei, caso o § 4º do mesmo dispositivo não puder ser aplicado.

Antecipando-se a eventuais questionamentos, convém esclarecer uma dúvida que poderia surgir, qual seja: não se estaria deixando de aplicar uma norma vigente e presumidamente constitucional? Nesse ponto, importante notar que, em nenhum momento, concluiu-se no sentido da inconstitucionalidade do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. O estudo desenvolvido no presente artigo apenas indicou a interpretação mais adequada para o mencionado dispositivo à luz da Constituição Federal. O resultado foi a constatação de que o contribuinte, em determinadas situações, não teria o direito a pagar apenas os valores referentes à parcela mínima — visto que haveria afronta ao



princípio da isonomia tributária. Diante disso, resta patente a viabilidade jurídica de se aplicar somente a interpretação da norma que seja mais compatível com a Constituição Federal, isto é, que esteja em harmonia com o ordenamento jurídico.

Feitas essas considerações, tem-se que só restaria a divisão do montante do débito pelo número de parcelas do parcelamento. Isso decorreria diretamente da regra prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003. Aliás, essa fórmula não seria passível de contestação, visto que a própria lei fez menção a tal procedimento em dois momentos: no § 3º do art. 1º; e no § 4º do art. 1º, que descreve dois modos de se calcular a parcela mínima, sendo que dentre eles consta a divisão do débito pelo número de parcelas<sup>37</sup>. Desse modo, identificado que os valores pagos mês a mês, pelo contribuinte, não são suficientes para amortizar o saldo do débito, deverá ser recalculado o valor das parcelas devidas. Para isso, realizar-se-á a divisão do saldo do débito pelo número restante de parcelas, respeitado o prazo máximo de cento e oitenta meses.

Nesse ponto, vale lembrar que as duas turmas da 1ª Seção do STJ têm entendido que o pagamento de parcelas irrisórias configuraria inadimplência e, assim, autorizaria a exclusão do PAES. Não obstante, considero que seria cabível recalcular as parcelas — por meio da divisão do débito pelo prazo do parcelamento (180 meses) — e intimar o contribuinte para que, se tiver interesse, pague as parcelas recalculadas. É preciso reconhecer que uma pessoa jurídica, que tinha dívidas milionárias e vinha pagando R\$ 100,00 ou R\$ 200,00

---

<sup>37</sup> Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

...

§ 3º O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será **dividido pelo número de prestações**, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a:

I - um inteiro e cinco décimos por cento da receita bruta auferida, pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no disposto no art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, observado o disposto no art. 8º desta Lei, salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, o prazo mínimo de cento e vinte meses;

II - dois mil reais, considerado cumulativamente com o limite estabelecido no inciso I, no caso das pessoas jurídicas ali referidas;

III - cinqüenta reais, no caso de pessoas físicas.

§ 4º Relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e às microempresas e empresas de pequeno porte, enquadradas no disposto no art. 2º da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, o valor da parcela mínima mensal corresponderá a **um cento e oitenta avos do total do débito** ou a três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, o que for menor, não podendo ser inferior a:

I - cem reais, se enquadrada na condição de microempresa;

II - duzentos reais, se enquadrada na condição de empresa de pequeno porte. (Grifou-se).

mensais, provavelmente não terá condições ou interesse em honrar as novas prestações do parcelamento. Ainda assim, acredito que esse deva ser o procedimento a ser adotado.

Por seu turno, também não seriam sustentáveis as críticas fundadas em violação a direito adquirido ou a ato jurídico perfeito. No que se refere ao primeiro, fora demonstrado, em linhas anteriores deste artigo, que o § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003, não assegurou ao contribuinte o direito a pagar, em qualquer hipótese, apenas os valores correspondentes à parcela mínima. O fato de a Administração Pública ter aceitado esses pagamentos até o presente momento não altera em nada essa perspectiva. Dessa forma, não se vislumbra sequer a possibilidade de surgimento de direito adquirido, pois a lei não oferece subsídios para tal pretensão em favor do sujeito passivo. O ato jurídico perfeito também não sofreria abalos, visto que o parcelamento — que configura o objeto a ser resguardado — continuaria a existir sem qualquer alteração que pudesse descaracterizá-lo ou inviabilizá-lo.

Diante de todo o exposto, o entendimento que se consolida é no sentido de que os pagamentos ínfimos que são insuficientes para amortizar o saldo dos débitos, realizados por microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito do PAES, não podem ser considerados válidos perante o ordenamento jurídico. Isso em virtude do prazo máximo para o término do parcelamento (cento e oitenta meses) e do conteúdo do § 4º do art. 1º da Lei nº 10.684, de 2003 — que foi analisado sob a ótica do princípio da isonomia tributária e da finalidade do parcelamento. Além disso, a “tese da parcela ínfima” e a “tese da ausência de receita bruta” corroboram a percepção de que é necessário haver amortização da dívida com o pagamento de cada parcela, para que seja cumprida a finalidade do parcelamento. Essas duas teses, encampadas pelo STJ, podem ser consideradas uma resposta à utilização abusiva das regras do parcelamento, que configuram, em última análise, inadimplência perante a Fazenda Pública.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de Direito Administrativo**. Salvador: JusPODIVM, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 16ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2008.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do Crédito Tributário**.  
Curitiba: Juruá, 2008.

\* Recebido em 10 nov. 2015.