

COEXISTÊNCIA DE PARCELAMENTOS AO PAES

Filipe Melo

Empresas endividadas estão sempre esperando o próximo programa de parcelamento especial; consideram-nos sua redenção. As condições de pagamento, os juros, as anistias são abençoados e, às vezes, escandalosos. Mas, invariavelmente, permitem que muitas empresas endireitem o descontrole financeiro ou, no mínimo, prolonguem suas vidas. Há a tendência de que esses programas de parcelamento se tomem cada vez menos especiais, dadas as contrapartidas cada vez mais rigorosas que os governos exigem, seja pelo lado das garantias reais e fidejussórias ou pela banda da regularidade fiscal.

Um desses programas é o instituído pela Lei Federal nº 10.684/03, que abrange débitos tributários das pessoas jurídicas para com a União ou INSS, vencidos até 28.2.2003 - referido aqui apenas como PAES, como ficou conhecido.

Entre outras disposições específicas, esse parcelamento não admite a adesão de contribuinte que mantenha outras modalidades de parcelamento (art. 3º) e, ao contribuinte aderente, exclui a concessão “de qualquer outro” (art. 1º, § 10).

Muitas empresas têm sido prejudicadas, porque a regra foi e vem sendo interpretada no sentido de proscrever a concessão e a manutenção de todo e qualquer parcelamento ordinário, seja qual for a origem do débito. No âmbito da Receita Federal, é o que diz o art. 8º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 25.8.2004; aliás, numa interpretação da lei contraditória ao art. 2º, § 5º, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 1, de 25.6.2003\ que permite expressamente a coexistência adiante defendida. No âmbito do INSS, embora a legislação não seja expressa, é o entendimento consagrado pela Procuradoria-Geral. Na esfera judicial, há precedentes nesse sentido

1. Com redação dada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 2, de 22.8.2003.

do TRF da 5ª Região (AMS 90.446/CE, rei. Desembargador Federal Ridalvo Costa; AGTR 66.127/PE, rei. Desembargador Federal Geraldo Apoliano) e da 4ª Região (AGTR nº 2004.04.01.007374-1/SC, rei. Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares).

No entanto, uma análise mais cautelosa conduz à conclusão de que lei veda apenas a coexistência de parcelamentos de débitos que, teoricamente, poderiam ser objeto do PAES, ou seja, vencidos até 28.2.2003. Chamaremos esses débitos de antigos, em oposição aos novos, vencidos dali em diante.

Isso fica claro quando se percebe que os fundamentos da opinião contrária estão na interpretação do art. 14, parágrafo único, da Lei nº 10.522/02 e dos arts. Iº, § 10, e 11 da Lei nº 10.684/03.

1. Inaplicabilidade do art. 14, parágrafo único, Lei nº 10.522/02

Provocados por contribuintes que aderiam ao PAES e pleitearam que outros lhes fossem concedidos, sem desistir do primeiro, o TRF da 5ª Região proferiu acórdãos, como o da AMS 90.446/CE, que rejeitaram o pedido, sob o fundamento de que o art. 14, parágrafo único, da Lei nº 10.522/02 (Lei do CADIN) o proibia, com os seguintes dizeres:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

I - tributos ou contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos ao Tesouro Nacional;

II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, retido e não recolhido ao Tesouro Nacional;

III - valores recebidos pelos agentes arrecadadores não recolhidos aos cofres públicos.

Parágrafo único. É vedada, igualmente, a concessão de parcelamento de débitos enquanto não integralmente pago parcelamento anterior, relativo ao mesmo tributo, contribuição ou qualquer outra exação.

À primeira vista, o dispositivo até poderia ser aplicado, mas não aos parcelamentos no âmbito do INSS, porque a lei regula apenas os procedimentos de inscrição e cobrança de créditos da Fazenda Nacional², enquanto a Lei nº 8.212/91 mantém-se regendo as providências da autarquia previdenciária.

Mas aplicar essa regra para vedar a coexistência do PAES com outros parcelamentos junto à Receita Federal também é um erro, por outros dois motivos. Primeiro, porque o art. 14, parágrafo único, é uma regra geral, aplicável aos parcelamentos ordinários e inaplicável já ao parcelamento extraordinário que existia à época, o REFIS. A regra de coexistência para o PAES deveria, então, ser buscada na lei especial superveniente, a Lei nº 10.684/03, porque *lex specialis derogat lex generalis*.

Como se não bastasse, o art. 4º, III, da Lei do PAES excluiu expressamente a aplicação do art. 14 da Lei do CADIN: “Art. 4º. O parcelamento a que se refere o art. 1º: [...] III - reger-se-á pelas disposições da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ressalvado o disposto no seu art. 14”.

Esta regra é sintomática. É um indício de que o legislador autorizou expressamente a coexistência de parcelamentos ao PAES. Então, surge a questão de como compatibilizar essa regra com as demais condições do programa.

2. As regras de coexistência na Lei do PAES

A interpretação da lei não pode conduzir a absurdos. O professor Carlos Maximiliano ensinava que: “Deve o direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis”.³

2. Dispõe também que o INSS é obrigado a inscrever seus devedores no CADIN, mas em nenhum momento regula a inscrição dos débitos previdenciários na dívida ativa, sua cobrança ou o seu parcelamento.

3. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 5. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1951. p. 205.

Os primeiros julgamentos sobre a matéria, especialmente do TRF da 5ª Região, vêm sufragando a interpretação do art. 1º, § 10, da Lei do PAES, que veda a concessão de qualquer outro parcelamento durante o curso do PAES, ainda que em relação a débitos posteriores a 28.2.2003, os débitos novos. Convém rever o parágrafo:

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. [...]

§ 10. A opção pelo parcelamento de que trata este artigo exclui a concessão de qualquer outro, extinguindo os parcelamentos anteriormente concedidos, admitida a transferência de seus saldos para a modalidade desta Lei.

Nada há na lei indicando que a cláusula “exclui a concessão de qualquer outro” tem aplicação universal, a débitos vencidos antes e depois da lei.

São possíveis, portanto, duas interpretações: ou está excluída a coexistência de qualquer outro parcelamento de débitos antigos ou está excluída qualquer coexistência de parcelamentos. Entre elas, a interpretação perfilhada pelo TRF é a menos equânime. Ela implica que, *em nenhum momento*, o contribuinte que aderir ao PAES pode contrair novos parcelamentos, até que termine de pagar (ou deixe de pagar até ser excluído).

Ora, o PAES é um programa feito para perdurar até quinze anos. Não se pode exigir que um contribuinte passe quinze anos sem contrair nenhum outro parcelamento de débito fiscal. Seria uma interpretação anti-social e antieconômica.

Parcelamento fiscal é um procedimento relativamente comum na vida econômica das empresas, e apenas na minoria dos casos se origina de infração à lei, fraude, sonegação. Pensar assim é atribuir à lei os seguintes dizeres: o contribuinte pode contratar o parcelamento especial, mas se o Fisco lhe impuser uma autuação (ainda que decorrente de um entendimento equivocado da autoridade fiscal)

que sua empresa não possa pagar à vista, ou sua empresa sai do PAES (restabelecendo-se os acréscimos legais originais, em relação ao saldo devedor) ou fecha as portas.

Em casos como esse, os Tribunais tendem a rejeitar a pretensão do contribuinte, com base em inúmeros precedentes que dizem que *o parcelamento é uma concessão especial da lei, a que o contribuinte adere voluntariamente; por isso é obrigado a se submeter ao cumprimento de todas as suas condições.*

Mas o que os Tribunais precisam reconhecer, aqui, são as reais condições do parcelamento.

A questão está em como interpretar a lei.

Ao contrário do que já se disse para defender a vedação da coexistência, essa lei não tem uma interpretação inequívoca; é ambígua. Seu significado não é expresso. Há claramente uma “moldura interpretativa”.

A fragilidade da interpretação judicial até agora adotada não está somente na iniquidade, na inviabilização econômica do contribuinte inadimplente. Há ainda um outro aspecto mais marcante, que diz com a interpretação sistemática.

A própria Lei nº 10.684/03 *proíbe* que os contribuintes que tenham sido *excluídos* do PAES possam parcelar seus débitos, anteriores ou posteriores a 28.2.2003, até o final do próximo ano: “Art. 11. Ao sujeito passivo que, optando por parcelamento a que se referem os arts. 1º e 5º, dele for excluído, será vedada a concessão de qualquer outra modalidade de parcelamento até 31 de dezembro de 2006”. Traz uma penalidade ao contribuinte irregular: se for excluído, nenhum outro parcelamento lhe será concedido durante uma quarentena. Este artigo, ao mesmo tempo, logicamente, permite que os contribuintes que tenham sido excluídos do PAES parcelem seus débitos, anteriores ou posteriores a 28.2.2003, embora só a partir de 2007.

Mas, mantida a interpretação atual, isso também significa que os contribuintes irregulares, excluídos do programa, estão em vantagem em relação aos contribuintes regulares, porque em pouco tempo poderão parcelar seus outros débitos. Eis o quadro das

permissões, segundo a interpretação atualmente dominante (chamaremos de interpretação “B”):

INTERPRETAÇÃO “B”				
	Até 31.12.2006		A partir de 2007	
	Até 28.2.2003	Após 28.2.2003	Até 28.2.2003	Após 28.2.2003
Regular	Não	Não	Não	Não
Excluído	Não	Não	Sim	Sim

Essa interpretação implica um benefício para o contribuinte irregular, agraciado com mais permissões e podendo contrair parcelamento de dívidas novas já em 2007, enquanto o regular somente poderia em 2018. Não faz sentido!

A lei deve ser compreendida no seu aspecto dinâmico, de como ela afeta a realidade social. Não apenas na letra fria e morta do veículo que o legislador (que é leigo, por natureza) verteu em linguagem o seu desígnio. Até mesmo porque a linguagem, enquanto elemento cultural produzido pelo homem, não é perfeita - a comunicação é sempre, em maior ou menor amplitude, vaga, equívoca, ambígua. Portanto, sua exegese deve ser conforme sua finalidade.

O professor Celso Antônio Bandeira de Mello bem define o princípio da finalidade:

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob o pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício - denominados “desvio de poder” ou “desvio de finalidade” - são nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.⁴

4. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 64.

Conjugando a finalidade da lei com o seu conteúdo sintático, confere-se um sentido racional, lógico, que conduz a um quadro de permissões assim disposto (chamaremos de interpretação “A”):

INTERPRETAÇÃO "A"				
	Até 31.12.2006		A partir de 2007	
	Até 28.2.2003	Após 28.2.2003	Até 28.2.2003	Após 28.2.2003
Regular	Não	Sim	Não	Sim
Excluído	Não	Sim	Sim	Sim

Agora, sim, teríamos uma verdadeira cláusula penal a ferir o contribuinte irregular, excluído, que resulta em ele não poder parcelar débitos do PAES durante a quarentena - que poderia durar mais de três anos -, permitindo-se, como se permite, que parcelar qualquer débito após a chegada do ano de 2007.

Nem por isso se dispensam *as condições onerosas* (que todo contrato tem) ao contribuinte regular: nunca lhe será permitido parcelar outros débitos antigos, a não ser que desista ou seja excluído do programa. A comutatividade está em se permitir parcelar débitos novos, a qualquer tempo, desde que permaneça regular. É o prêmio da regularidade.

Observe-se que, na interpretação “B”, o contribuinte regular nunca tem permissões, mas o irregular tem; na interpretação “A”, tanto o regular como o irregular têm permissões, em hipóteses diferentes.

Há outros elementos interpretativos que nos conduzem à mesma direção.

O art. 1º, § 10, da Lei nº 10.684/03, que regula a coexistência de parcelamentos, é correlato ao art. 3º, que o confirma:

Art. 3º. Ressalvado o disposto no art. 2º, não será concedido o parcelamento de que trata o art. 1º na hipótese de existência de parcelamentos concedidos sob outras modalidades, admitida a transferência dos saldos remanescentes para a modalidade prevista nesta Lei, mediante requerimento do sujeito passivo.

O art. 3º deixa claro que a proibição está na coexistência de parcelamentos em relação a débitos do mesmo período do PAES. Este artigo é o reverso da moeda: enquanto o § 10 proíbe novos parcelamentos depois da adesão, o art. 3º proíbe a adesão na presença de outros parcelamentos. E, se cogita outros parcelamentos, só pode estar se referindo a parcelamentos de débitos antigos, até porque está “admitida a transferência dos saldos remanescentes” para o PAES.

Quando quis, o legislador estendeu suas disposições aos novos débitos. Foi assim no art. 7º, que instituiu a cláusula de dissuasão da inadimplência, inclusive em relação aos novos débitos:

Art. 7º. O sujeito passivo será excluído dos parcelamentos a que se refere esta Lei na hipótese de inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidos nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003.

Aliás, convém ressaltar que a proibição da inadimplência, por si, não é impeditiva ao parcelamento de novos débitos, porque o parcelamento é uma moratória, contrato que posterga o vencimento das obrigações. Por isso, o contribuinte que contrai novos parcelamentos está, na verdade, dando cumprimento à Lei do PAES, ao promover a sua regularidade fiscal.

Por outro lado, a IN DC INSS nº 91/2003 (que regula o PAES no âmbito previdenciário), art. 2º, § 5º, a pretexto de interpretar o dispositivo legal, não adota expressamente a interpretação coativa que a Procuradoria criou. Ao contrário, da sua leitura se deduz o caráter restritivo da vedação:

§ 5º A opção pelo parcelamento de que trata este artigo exclui a concessão de qualquer outro, rescindindo-se os parcelamentos anteriormente concedidos, devendo ser os seus saldos liquidados ou transferidos para as modalidades de parcelamento previstas nesta Instrução Normativa.⁵

5. A IN DC INSS nº 91/03 está acostada aos autos, na íntegra, entre as fls. 756 e 798.

Primeiro, o preceptivo traz a proibição, obrigando à rescisão dos parcelamentos anteriores, mas a ameniza com a possibilidade de transferência do saldo para o PAES. Ora, logicamente, só poderiam ser transferidos saldos de parcelamentos de débitos antigos, vencidos até 28.2.2003 (porque são os únicos admitidos no PAES). Então, significa que a proibição somente se refere a débitos antigos e permite a coexistência de novos parcelamentos. Se não, o parágrafo diria, com todas as letras: “rescindindo-se os parcelamentos anteriormente concedidos, devendo ser os seus saldos liquidados ou, em relação aos débitos vencidos até 28 de fevereiro de 2003, transferidos para as modalidades de parcelamento previstas nesta Instrução Normativa”.

Em síntese, o § 10 deve ser interpretado assim: *a opção pelo parcelamento de que trata este artigo, em relação a débitos vencidos no período referido neste artigo, exclui a concessão de qualquer outro, extinguindo os parcelamentos anteriormente concedidos, admitida a transferência de seus saldos para a modalidade desta Lei.*

Se assim não for, teremos criado um programa de parcelamento enganoso, distante da realidade brasileira, por presumir que a empresa possa passar tanto tempo sem atropelos fiscais, sejam eles criados por conjunturas econômicas isoladas ou por falhas e abusos de fiscalização, o que não raro acontece.

Os profissionais do direito não podem permitir que os primeiros entendimentos jurisprudenciais se alastrem acriticamente, arrebatando todos os órgãos judiciários de primeiro e segundo grau, como verdade absoluta e incontestável. Ainda mais quando interpretação diversa não acarreta prejuízo para a Fazenda Pública.

3. Conclusão

A regra de coexistência do PAES diz que, ao contribuinte regular, será vedada a concessão de outros parcelamentos em relação a débitos vencidos até 28.2.2003, da mesma forma que a adesão ao PAES estava condicionada à desistência de parcelamentos

anteriores, inclusive o REFIS. Essa regra diz, ainda, que os contribuintes excluídos do programa não poderão, até 31.12.2006, reparcelar os mesmos débitos, ou quaisquer outros débitos vencidos até 28.2.2003.

O estudo sistemático da Lei nº 10.684/03 demonstra que a intenção da lei é conferir ao contribuinte uma oportunidade de pagar seus débitos sem sacrificar a empresa, no prazo extraordinário de quinze anos. Com essas características, o programa deve comportar, como comporta, a possibilidade de o contribuinte incorrer em novo débito, que pode, muitas vezes, ser ocasionada por uma autuação fiscal inesperada, ou pela confissão espontânea de débitos não reconhecidos antes por equívocos ou dúvidas na interpretação das leis. E sempre que isso acontecer, a lei permitirá que o contribuinte formalize um parcelamento ordinário, porque sabe que débitos acumulados quase nunca podem ser pagos à vista. Mas a lei traz, sim, suas condições: o contribuinte não pode manter outros parcelamentos de débitos vencidos até 28.2.2003, nem mesmo o REFIS; nem pode deixar de pagar tributos vencidos após essa data, por três meses consecutivos ou seis alternados, incluindo as parcelas de eventuais parcelamentos ordinários posteriores. A pena é ser excluído do PAES.