UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

VANESSA GRAZZIOTIN DEXHEIMER

**Parcelamento Tributário e Direitos Fundamentais:
Análise das Cláusulas de Confissão, de Desistência e de Renúncia**

São Paulo

2014

VANESSA GRAZZIOTIN DEXHEIMER

**Parcelamento Tributário e Direitos Fundamentais:
Análise das Cláusulas de Confissão, de Desistência e de Renúncia**

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo para
a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Econômico e
Financeiro – Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Quiroga
Mosquera.

São Paulo

2014

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Dexheimer, Vanessa Grazziotin.

Parcelamento tributário e direitos fundamentais: análise das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia / Vanessa Grazziotin Dexheimer. São Paulo, 2014.

165 p.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera

Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

1. Parcelamento tributário. 2. Legalidade tributária: o papel da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária. 3. Parcelamento tributário e efeitos da confissão irrevogável e irretratável do débito parcelado. 4. Parcelamento tributário, desistência dos processos administrativo e judicial e renúncia ao direito em que eles se fundamentam.

Nome: Vanessa Grazziotin Dexheimer

Título: Parcelamento tributário e direitos fundamentais: análise das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo para
a obtenção do título de Mestre em Direito.

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Roberto Quiroga Mosquera, agradeço, primeiramente, pela confiança em mim depositada. Agradeço, ainda, pela honestidade, seriedade e liberdade com que conduziu esta orientação, permitindo-me desenvolver minhas próprias convicções, sem que, com isso, me deixasse desamparada.

Agradeço, também, aos Professores Luís Eduardo Schoueri e Paulo Ayres Barreto pelas enriquecedoras sugestões feitas na banca de qualificação. Ao Professor Schoueri, sou grata, ainda, pelo comprometimento com os seus alunos e com esta Faculdade, pelos debates sempre instigantes e pelo constante incentivo durante as aulas da Pós-Graduação.

Agradeço especialmente ao Professor Humberto Ávila, pela entusiasmante e inspiradora convivência. A ele eu devo pelas lições estruturantes da minha formação acadêmica e profissional, pelo exemplo de jurista e de advogado ético e dedicado, e por ter compartilhado comigo o seu brilhantismo.

Aos queridos amigos Amanda Guazzelli, Bruno Fulginiti, Heloísa Ramos, Isadora Telli, Laura Patella, Marcela Savonitti, Martha Leão, Maysa Pittondo, Paulo Victor Vieira da Rocha e Pedro Adamy, agradeço pelo afeto, pela acolhida e pelo debate de ideias. Uma homenagem especial deve ser feita à Martha, não somente pela leitura atenta e integral do trabalho, mas principalmente por me acompanhar e apoiar sempre.

Ao Guilherme, agradeço, sobretudo, pelo amor. Sou grata, ainda, pelo companheirismo, que nos permite compartilhar os desafios e as conquistas, e faz com que busquemos que o nosso crescimento pessoal e profissional se dê na mesma direção.

Aos meus pais, Celso e Valéria, e à minha irmã, Luisa, agradeço pelo amor, carinho e cuidado. Mas, ainda mais importante quando se trata da carreira acadêmica e profissional, agradeço pelo estímulo e por terem permitido o meu desenvolvimento, mesmo sabendo que, com isso, eu poderia não estar sempre por perto.

RESUMO

Há leis que instituem programas de parcelamento tributário, concedendo benefícios fiscais e exigindo contrapartidas por parte dos contribuintes, a fim de encerrar os litígios fiscais pendentes e de promover a arrecadação tributária. As exigências mais comuns são a confissão irrevogável e irretratável dos débitos parcelados, a desistência de processos administrativos e judiciais que discutam esses débitos e a renúncia às alegações de direito sobre as quais se fundamentam esses processos. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é verificar a validade e a eficácia dessas cláusulas, a partir de sua conformidade com o sistema constitucional tributário. As condições para adesão aos programas de parcelamento tributário serão analisadas por meio da investigação dos efeitos da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária à luz da legalidade e por meio da averiguação da compatibilidade das imposições legais com os direitos fundamentais e com as normas estruturantes do Estado de Direito. Para tanto, analisam-se as leis federais, estaduais e municipais que instituíram os principais programas de parcelamento tributário, com o objetivo de identificar os benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público e os requisitos impostos aos contribuintes que quiserem aderir aos programas. Em seguida, passa-se ao exame da legalidade tributária e do papel que a manifestação de vontade do sujeito passivo pode assumir frente a essa norma estruturante do Estado de Direito. A partir das conclusões alcançadas na investigação sobre o papel da manifestação de vontade do sujeito passivo no Direito Tributário, estuda-se a validade e os efeitos da cláusula de confissão irrevogável e irretratável do débito parcelado. Por fim, analisam-se as cláusulas de desistência e de renúncia tendo em vista os limites às restrições de direitos fundamentais no Estado de Direito. Ao final, pretende-se encontrar uma forma de compatibilizar as exigências para ingresso no programa de parcelamento fiscal com o caráter *ex lege* da obrigação tributária e com os direitos fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: parcelamento tributário; confissão; desistência; renúncia; legalidade; vontade do contribuinte; direitos fundamentais; Estado de Direito.

ABSTRACT

Some statutes establish tax installment programs, granting tax reductions and requiring counterparts from taxpayers, in order to terminate tax disputes and promote tax collection. The most common requirements are irrevocable and irreversible confession of the debt inserted in the tax installment program, withdrawal of administrative and judicial procedures against this debt, and waiver of the rights that substantiate these procedures. In this context, the aim of this dissertation is to verify the validity and effectiveness of these clauses, from the point of view of their compliance with the Brazilian constitutional tax system. The conditions to adhere to the tax installment programs will be analyzed by investigating the effects of taxpayers' consent in the institution of tax obligation, considering the legality principle, and the compatibility of the legal requirements with fundamental individual rights and the Rule of Law principles. To achieve this objective, federal, state and municipal statutes which established tax installment programs will be analyzed, in order to identify the tax reductions usually granted and the requirements imposed to the taxpayers who want to subscribe to these programs. Subsequently, the tax legality principle will be scrutinized and the role of taxpayers' consent will be analyzed considering this Rule of Law's principle. From the conclusions reached in the investigation of the role of taxpayers' consent in Tax Law, the validity and effectiveness of the irrevocable and irreversible confession clause will be studied. Finally, the withdrawal and waiver clauses will be analyzed in view of the limits imposed to restriction of fundamental individual rights in the Rule of Law. At the end point, this essay aims to find a way to reconcile the requirements imposed for the subscription to tax installment programs with the tax obligation's *ex lege* character and with taxpayers' fundamental rights.

Keywords: tax installment; confession; withdrawal; waiver; legality; taxpayer's consent; fundamental individual rights; Rule of Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO	16
1.1. Regime legal dos programas de parcelamento tributário	16
1.1.1. Parcelamento ordinário – Lei nº 10.522/02	17
1.1.2. Programa de Recuperação Fiscal (<i>Refis</i>) – Lei nº 9.964/00	18
1.1.3. Parcelamento Especial (<i>Paes</i>) – Lei nº 10.684/03	20
1.1.4. Parcelamento Excepcional (<i>Paex</i>) – Medida Provisória nº 303/06	21
1.1.5. <i>Refis da crise</i> – Lei nº 11.941/09	23
1.1.6. Leis estaduais e municipais	26
1.1.7. Considerações sobre o regime legislativo	30
1.2. Parcelamento tributário	33
1.2.1. Moratória e parcelamento	35
1.2.2. Transação e parcelamento	38
2. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: O PAPEL DA MANIFESTAÇÃO DE VONTADE DO SUJEITO PASSIVO NA INSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	44
2.1. Origens históricas da legalidade tributária	44
2.2. Evolução do conteúdo da legalidade tributária	47
2.2.1 Legalidade e princípio democrático	47
2.2.2 Legalidade e igualdade	50
2.2.3 Legalidade e segurança jurídica	52
2.3. Legalidade tributária no Direito brasileiro	55
2.4. Papel da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária (seu caráter <i>ex lege</i>)	59
2.5. Controle da aplicação e do conteúdo da lei: princípio da inafastabilidade da jurisdição	67

3. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO E EFEITOS DA CONFISSÃO IRREVOGÁVEL E IRRETRATÁVEL DO DÉBITO PARCELADO	71
3.1. Confissão e seus efeitos	72
3.2. Extensão dos efeitos.....	78
3.2.1. Enquadramento jurídico dos fatos confessados.....	78
3.2.2. Ilegalidade ou inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo	81
3.2.2.1. Inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo	81
3.2.2.2. Ilegalidade na aplicação da lei instituidora do tributo	88
3.2.3. Vícios na confissão.....	90
3.3. Irrevogabilidade e irretratabilidade da confissão	99
4. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO, DESISTÊNCIA DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL E RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE ELES SE FUNDAMENTAM.....	104
4.1. Desistência e renúncia no processo administrativo.....	104
4.2. Desistência e renúncia no processo judicial.....	107
4.2.1. Desistência do processo judicial.....	108
4.2.2. Renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial.....	110
4.2.2.1. Renúncia a direito fundamental	112
4.2.2.2. Inafastabilidade da tutela jurisdicional	119
4.2.2.3. Separação de poderes.....	126
4.2.2.4. Igualdade.....	129
4.2.2.5. Inadmissibilidade da exigência de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial proposta contra o débito parcelado	130
4.3. Impugnação judicial do débito parcelado	133
4.3.1. Simultaneidade da impugnação judicial e do parcelamento tributário especial	133
4.3.2. Impugnação judicial do débito parcelado: aspectos processuais.....	136
CONCLUSÕES	141
BIBLIOGRAFIA	150

INTRODUÇÃO

A obrigação tributária é *ex lege*. Essa afirmação é corrente, praticamente unânime, na doutrina.¹ Ela é utilizada para indicar, dentre outras situações, que o tributo não pode ser instituído ou majorado sem lei que o estabeleça, que todos os elementos essenciais da hipótese de incidência deverão constar de diploma legal, e que somente a lei pode atribuir responsabilidade tributária. Neste trabalho, o exame desse caráter *ex lege* será feito com um propósito específico: investigar a influência da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária, partindo do problema concreto das exigências de *confissão*, de *desistência* e de *renúncia* para o ingresso em programas de *parcelamento tributário*.

A lei pode conceder parcelamento tributário para que o sujeito passivo quite seus débitos com a Fazenda Pública. A regra geral prevista no Código Tributário Nacional é de que o parcelamento apenas prolonga no tempo o adimplemento da totalidade do montante, acrescido de juros e multas (art. 155-A, §1º). Todavia, é permitido que a legislação expressamente conceda benefícios fiscais que reduzam o valor do crédito tributário.

Diversas leis federais, estaduais e municipais conferem remissão do tributo devido e anistia das penalidades cabíveis, total ou parcialmente. Estabelecem, ainda, condições para que os contribuintes ingressem nos programas de parcelamento tributário e gozem das reduções no montante originalmente devido. O foco da presente investigação é justamente essa modalidade de parcelamento tributário que concede benefícios fiscais e exige contrapartidas.

---

¹ Dentre diversos outros: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 35; BULHÕES PEDREIRA, José L. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 166; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 27; COSTA, Alcides Jorge. “Obrigação tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 95-105 (especialmente p. 103); NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142; PUGLIESE, Mario. *Istituzioni di Diritto Finanziario – Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 1937. p. 104; SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 125-168 (especialmente p. 139); SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 165.

Como contrapartida, as leis que instituem os parcelamentos tributários costumam exigir que os contribuintes: (i) *confessem* os débitos de forma irrevogável e irretratável; (ii) *desistam* de processos administrativos e judiciais que discutam o débito parcelado; e (iii) *renunciem* a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam esses processos.

Em relação à exigência de confissão do débito parcelado, o que significa dizer que ela é irrevogável e irretratável? Essa pretensa inalterabilidade da declaração subsiste em caso de erro na manifestação? Quais os efeitos produzidos pela confissão? Ela é necessária ou suficiente para manter a exigibilidade da cobrança tributária em caso de declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo ou em caso de cobrança ilegal? Ou seja, a confissão institui a obrigação tributária?

Em relação às exigências de desistência e de renúncia, elas funcionam da mesma forma quando feitas no processo administrativo ou no processo judicial? Quais os efeitos produzidos pela desistência das impugnações contra o débito parcelado e pela a renúncia ao direito em que elas se fundamentam? Pode o sujeito passivo intentar nova ação judicial? Em quais casos? Pode o contribuinte manter simultaneamente o parcelamento tributário e a impugnação do débito parcelado? Quais os limites que se impõem a esses requisitos formulados para que o contribuinte ingresse no programa de parcelamento tributário?

Esses e outros questionamentos motivaram a pesquisa do tema. Entendeu-se importante investigar a validade e a eficácia das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia, a partir de sua conformidade com o sistema constitucional tributário. Para isso, inseriu-se o objeto de estudo na estrutura do Estado de Direito, com as limitações ao poder de tributar que lhe são próprias.

Partiu-se da premissa teórica de que o Estado de Direito deve proteger e promover os direitos fundamentais. Para alcançar esse objetivo, o Estado organiza-se sob a forma de Estado de Direito, devendo, de um lado, abster-se de restringir excessivamente os direitos fundamentais dos particulares e, de outro lado, criar condições para o desenvolvimento eficaz de tais direitos. Há normas que compõem a estrutura desse modelo estatal e visam a assegurar essa garantia dúplice: são as chamadas normas estruturantes do Estado de Direito, sem as quais a autoridade estatal afasta-se do ideal de Estado submetido formal e materialmente ao Direito.

Sob essa ótica, deve-se verificar se as exigências impostas pela legislação como requisito para que os contribuintes ingressem em programas especiais de parcelamento tributário afrontam – e em que medida – as normas estruturantes do Estado de Direito. Por exemplo: a exigência de confissão viola a legalidade tributária? A exigência de renúncia ao direito em que se funda a ação judicial viola o princípio da universalidade da jurisdição? Se as respostas forem afirmativas, as restrições às normas estruturantes são suficientes para afetar a própria configuração do Estado como um Estado de Direito?

Desse modo, as condições para adesão aos programas de parcelamento tributário serão analisadas por meio da investigação dos efeitos da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária à luz da legalidade e por meio da averiguação da compatibilidade das imposições legais com os direitos fundamentais e com as normas estruturantes do Estado de Direito.

Definido o tema deste trabalho, é preciso delimitá-lo. Isso porque os programas de parcelamento envolvem outras questões que extrapolam as exigências de confissão, de desistência e de renúncia.

A análise da legislação federal, principalmente no que concerne aos parcelamentos especiais, demonstra que os programas são periódicos e os benefícios são relevantes. Nesse contexto, surge a questão de saber se os parcelamentos tributários especiais são compatíveis com a igualdade e com a segurança jurídica.

Instituído o parcelamento tributário, os contribuintes podem estar em três situações diversas: (i) o contribuinte recolhe o tributo no vencimento; (ii) o contribuinte recolhe o tributo após o vencimento, de uma só vez, com juros e com multa; e (iii) o contribuinte não recolhe o tributo devido no prazo e, após aderir ao parcelamento, paga o montante em parcelas, sem juros e sem multa. A potencial violação à igualdade pode emanar da semelhança de tratamento conferido ao contribuinte que recolhe o tributo no vencimento e àquele que adere ao parcelamento, ou seja, a contribuintes em situações não equivalentes.²

---

² No sentido de que a anistia com finalidade de estimular o contribuinte infrator a regularizar sua situação, por si só, não contraria o princípio da isonomia, mas também de que não se deve conceder ao infrator

A contrariedade à segurança jurídica pode advir do provável (embora indesejado) efeito indutor sobre o comportamento do contribuinte que deixa de pagar os tributos no vencimento por acreditar que poderá parcelá-los em seguida, muitas vezes sem os encargos pela mora.³ Isto é, a instituição de parcelamentos tributários especiais pode gerar insegurança jurídica por modificar as consequências de atos jurídicos já praticados, criando no destinatário a sensação de que não é obrigado a cumprir os mandamentos legais.⁴

Nesse sentido, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 303/06 enunciava que a nova modalidade de parcelamento era instituída em condições menos vantajosas que aquelas previstas no programa anterior, por dois motivos: primeiro, para não prejudicar as pessoas que vinham pagando corretamente as parcelas dos programas anteriores; e, segundo, para não incentivar a inadimplência. De acordo com o texto, “é certo que a concessão reiterada de parcelamentos especiais e em condições benéficas é uma injustiça com os contribuintes que cumprem com suas obrigações e um prêmio aos que descumprem a lei, podendo estimular os contribuintes a atrasar o pagamento de tributos na esperança de obter melhores condições no futuro”. Os mesmos argumentos foram utilizados anos mais tarde pelo Poder Executivo para vetar a reabertura do prazo para adesão ao programa de parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09.⁵ Posteriormente, todavia, a reabertura do prazo para adesão acabou sendo promovida pelo art. 17 da Lei nº 12.865/13.

Ainda, pode-se discutir a validade e a eficácia de outras condições para adesão ao programa de parcelamento tributário, diferentes daquelas de confissão, de desistência e de renúncia tratadas neste trabalho. É o caso, por exemplo, da autorização de acesso às informações financeiras do contribuinte pela autoridade administrativa.⁶

---

benefício de tal ordem que lhe dê o mesmo tratamento do contribuinte pontual, ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Abatimentos nas multas e isonomia”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 95-107.

³ Sobre o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 608. Essa advertência também foi feita pelo Prof. Paulo Ayres Barreto em entrevista ao jornal Estado de São Paulo, em 06/06/2010. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/impreso,devedores-so-comecam-a-pagar-refis-da-crise-em-fevereiro-de-2011,562127,0.htm>. Acesso em: 30/07/2013.

⁴ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 166-167.

⁵ Mensagem de veto nº 189/13.

⁶ Sobre a condição de quebra do sigilo bancário para ingresso no Refis: MARINS, James. “O Refis e seus problemas jurídicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000. p. 63-76; GRECO, Marco Aurélio. “Sigilo bancário e REFIS”.

Questiona-se também a forma de exclusão do contribuinte do programa de parcelamento, ou seja, se ela depende de prévio processo administrativo com a sua participação.⁷ A esse respeito, prevalecem as decisões judiciais que entendem que a exclusão sem intimação prévia do participante ofende os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.⁸

Outra discussão envolvendo o parcelamento tributário refere-se à aplicabilidade da figura da denúncia espontânea em caso de pagamento parcelado antes e após a alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/01.⁹

Neste trabalho, no entanto, essas questões não serão tratadas, senão acidentalmente e na medida em que auxiliem a compreensão do tema central do estudo. Isso porque o enfoque desta pesquisa será a investigação dos efeitos da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária e a verificação da compatibilidade das condições para adesão a parcelamentos tributários com as normas estruturantes do Estado de Direito, especificamente no que diz respeito às cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia.

In: LESSA VERGUEIRO, Guilherme von Müller (coord.). *REFIS: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 339-359.

⁷ Por todos: MELO, José Eduardo Soares de. “Refis – exclusão, ampla defesa e devido processo legal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 225-240.

⁸ Por exemplo: Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.043204-6, TRF4, Terceira Turma, Relator: Desembargador Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, D.E. 21/11/2007; Apelação em Mandado de Segurança nº 9718 DF 0009718-70.2002.4.01.3400, TRF1, Oitava Turma, Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, e-DJF1 p.1411 de 27/04/2012. Quanto à modalidade de intimação, o Superior Tribunal de Justiça tem súmula no sentido de ser válida a notificação do ato de exclusão do programa de recuperação fiscal do Refis pelo Diário Oficial ou pela Internet. (Súmula 355, Primeira Seção, julgado em 25/06/2008, DJe 08/09/2008). Na doutrina, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. “Exclusão sumária do REFIS por ausência de cumprimento de requisito formal. Ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e motivação. Inconstitucionalidade das resoluções CG/REFIS nº 9 e nº 20. Ofensa ao princípio do contraditório, ampla defesa e boa-fé, e aos contidos nos arts. 170 e 174 da CF – Parecer”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 227-268.

⁹ Sobre o tema, antes da alteração legislativa: GRUPENMACHER, Betina Treiger; LEWIS, Sandra Barbon. “Exclusão da multa em parcelamento de débito fiscal”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 56. São Paulo: Dialética, maio de 2000. p. 25-31. Após a inovação legal: OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. “A denúncia espontânea acompanhada do parcelamento do débito tributário”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 333-356.

Para isso, a dissertação foi estruturada em quatro capítulos. O primeiro deles dedica-se à análise das leis que instituíram os principais programas de parcelamento tributário – sobretudo federais, mas também estaduais e municipais, com caráter exemplificativo. Embora esse exame seja notadamente descritivo, ele é importante para identificar com precisão quais são os benefícios fiscais geralmente concedidos pelo Poder Público e de que forma isso é feito, bem como quais são os requisitos impostos aos contribuintes que quiserem aderir aos programas. Antecipa-se que, dentre as exigências mais relevantes, estão as cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia, objeto deste trabalho.

O segundo capítulo destina-se ao exame da legalidade tributária e do papel que a manifestação de vontade do sujeito passivo pode assumir frente a essa norma estruturante do Estado de Direito. A exigência de lei para instituição e majoração de tributos surgiu com o conteúdo de autoimposição. Isto é, os particulares deveriam consentir com os tributos que lhe fossem cobrados, tendo em vista que a tributação representa uma interferência estatal na liberdade e na propriedade privada. Essa noção de autotributação, isoladamente considerada, permitiria que, na ausência de lei, o contribuinte concordasse diretamente com a tributação (por meio da confissão, por exemplo). A fim de demonstrar que a legalidade tributária não convive com a ideia de que a manifestação de vontade do sujeito passivo influencia na formação da obrigação tributária, o conteúdo da norma é analisado à luz do princípio democrático, da igualdade e da segurança jurídica. Por fim, defende-se que não basta que os tributos sejam criados por lei, esta lei deve ser constitucional, aplicada corretamente pela Administração Pública e controlável por meio do Poder Judiciário.

O terceiro capítulo volta-se ao estudo dos efeitos da confissão irrevogável e irretratável do débito parcelado, tendo em vista as conclusões alcançadas na investigação sobre o papel da manifestação de vontade do sujeito passivo no Direito Tributário. A análise da extensão desses efeitos baseia-se em casos práticos, com o intuito de verificar se a manifestação do contribuinte afeta o enquadramento jurídico dos fatos confessados, legitima a exação em caso de inconstitucionalidade ou ilegalidade da cobrança, e se ela subsiste em caso de vícios na declaração. Por fim, trata-se da exigência de irrevogabilidade e de irretratabilidade da confissão, verificando-se como compatibilizá-la com a legalidade

tributária e se há hipóteses – e quais são elas – em que a revisão da declaração do contribuinte deve ser admitida.

O quarto – e último – capítulo dedica-se ao tema da desistência dos processos administrativos e judiciais e da renúncia ao direito em que eles se fundamentam. Em primeiro lugar, distingue-se a desistência e a renúncia feitas na esfera administrativa daquelas efetuadas na esfera judicial. Em segundo lugar, diferenciam-se os próprios institutos da desistência e da renúncia em impugnações judiciais, analisando as consequências e os limites de cada uma dessas exigências. Em terceiro lugar, investiga-se a compatibilidade das condições de desistência e de renúncia com algumas das normas estruturantes do Estado de Direito e propõem-se soluções considerando as conclusões alcançadas.

Ao final, pretende-se demonstrar que a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante para a instituição da obrigação tributária, porque esta decorre necessariamente de lei, por mandamento constitucional. Desse modo, a *confissão* feita pelo contribuinte não serve para legitimar a cobrança feita em desconformidade com as previsões legais e constitucionais, tampouco serve para legitimar a cobrança se o fato não tiver ocorrido tal qual confessado e tal qual previsto na hipótese de incidência tributária. Sendo assim, a declaração do contribuinte somente poderá produzir efeitos comprobatórios dos fatos e poderá ser revista na presença de algum vício na declaração. Ainda, pretende-se demonstrar que a exigência de *renúncia* ao direito em que se fundamenta a ação judicial é excessivamente restritiva dos direitos fundamentais e afasta-se de algumas normas estruturantes do Estado de Direito. Em seu lugar, bastaria a imposição de *desistência* da impugnação judicial para que a finalidade dos parcelamentos tributários especiais de regularizar brevemente o ingresso de receitas ao Estado e a situação fiscal do contribuinte fosse alcançada.

O objetivo desta dissertação é, portanto, encontrar uma forma de compatibilizar as exigências de confissão, de desistência e de renúncia para ingresso no programa de parcelamento com o caráter *ex lege* da obrigação tributária e com os direitos fundamentais dos contribuintes.

1. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

As cláusulas de confissão do débito tributário, de desistência da ação judicial que o discuta e de renúncia ao direito sobre o qual se funda tal ação são previstas em lei como condições de adesão ao parcelamento tributário. O objetivo deste trabalho é analisar criticamente os conteúdos e os efeitos dessas cláusulas, à luz das normas que regem o Direito Tributário.

Em primeiro lugar, a forma de imposição de tais requisitos pela legislação brasileira será objeto de análise. Embora o exame de leis federais, estaduais e municipais que instituíram programas de parcelamento tributário seja altamente descritivo e, com isso, possa se tornar enfadonho, entende-se que ele é importante. Isso porque essa apreciação permite identificar, de um lado, quais são os benefícios geralmente concedidos pelo Poder Público e a forma pela qual isso é feito e, de outro lado, quais são exatamente os requisitos para ingresso no programa de parcelamento.

Em segundo lugar, serão objeto de estudo o instituto do parcelamento tributário, a sua inclusão como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário no Código Tributário Nacional e a sua diferenciação (ou aproximação) de figuras afins, como a moratória e a transação.

1.1. Regime legal dos programas de parcelamento tributário

O sujeito passivo da obrigação tributária pode quitar seus débitos com a Fazenda Pública aderindo a parcelamento tributário, concedido na forma e nas condições estabelecidas em lei específica (art. 155-A, *caput*, do Código Tributário Nacional). A regra geral é de que não há redução no valor do crédito tributário, uma vez que o parcelamento apenas prolonga no tempo o adimplemento da totalidade do montante, acrescido de juros e multas (art. 155-A, §1º). Todavia, a previsão de benefícios é permitida por meio de

expressa disposição legal. Nesse contexto, diversas leis conferem remissão do tributo devido e anistia das penalidades cabíveis, total ou parcialmente.

Estas reduções do montante originalmente devido costumam vir acompanhadas da exigência de contrapartidas por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, como as cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia. A concessão do parcelamento tributário com a previsão de contrapartidas é justamente o foco da presente investigação.

O regime legal dos programas de parcelamento tributário será analisado a fim de identificar, de um lado, quais benefícios são concedidos pelo Poder Público e de que forma isso é feito e, de outro lado, quais requisitos são previstos para ingresso nos programas de parcelamento. Os seguintes critérios pautam a análise e a comparação dos diplomas legais: débitos que podem ser incluídos, número de parcelas, prazo para adesão, previsão de remissão, redução de multas e juros, e exigência de confissão, de desistência e de renúncia.

Em seguida, as leis que instituíram o parcelamento ordinário e os parcelamentos especiais – *Refis*, *Paes*, *Paex* e *Refis da Crise* – serão examinadas detalhadamente, por serem os programas federais de maior relevância. Dar-se-á especial ênfase à legislação federal devido à similaridade das regulações estaduais e municipais. Mesmo assim, a título exemplificativo, algumas leis de Estados e Municípios brasileiros serão analisadas especificamente.

1.1.1. Parcelamento ordinário – Lei nº 10.522/02

O parcelamento previsto na Lei nº 10.522/02 é chamado de *ordinário* porque ele permanece à disposição do contribuinte, já que não está sujeito a um prazo final para adesão. Além disso, a lei permite a inclusão de débitos de qualquer natureza tendo como credor a Fazenda Nacional e o pagamento em até sessenta parcelas mensais (art. 10).

Neste caso, não há nem remissão nem redução no valor da dívida. Pode existir, todavia, uma redução das multas de lançamento de ofício no percentual de 40%, se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de trinta dias contados da data em que foi

notificado do lançamento; ou no percentual de 20%, na hipótese de o requerimento ser feito em até trinta dias da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância (a ele desfavorável, total ou parcialmente). Essas reduções estão previstas na Portaria Conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 15/09 (art. 17).¹⁰

Como contrapartida, é previsto que o pedido de parcelamento deferido constitui *confissão* de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores ser objeto de verificação (art. 12).

Há, ainda, a previsão de afastamento do pagamento dos honorários de sucumbência se o autor da demanda de natureza tributária proposta contra a União desistir da ação e renunciar ao direito sobre o qual ela se funda (art. 21).

Os parcelamentos especiais diferem do parcelamento ordinário por terem regras e prazos específicos, geralmente previstos pelo Governo para atingir situações determinadas. É o caso, por exemplo, do denominado *Refis da Crise*, instituído pela Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. A justificativa para tal programa era reduzir os efeitos da crise econômica internacional sofridos pelas empresas brasileiras.¹¹ A seguir, as leis que instituíram o *Refis*, o *Paes*, o *Paex* e o *Refis da Crise* serão examinadas detalhadamente.

1.1.2. Programa de Recuperação Fiscal (*Refis*) – Lei nº 9.964/00

O primeiro Programa de Recuperação Fiscal – *Refis* foi instituído pela Lei nº 9.964/00. Ele se destinava a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de

---

¹⁰ A Portaria determina a aplicação na consolidação das reduções das multas de lançamento de ofício previstas nos incisos II e IV do art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

¹¹ Devido à desaceleração da atividade econômica, parlamentares querem reabrir o *Refis da Crise*, prorrogando o prazo para opção pelo pagamento parcelado. É o caso do Projeto de Lei nº 3.100/12. Fonte: reportagem do jornal Valor Econômico. Disponível em: <http://www.valor.com.br/politica/2752374/emendas-podem-prorrogar-refis-da-crise#ixzz20nqhflVvk>. Acesso em: 16/07/2012. A prorrogação foi efetivada pela Lei nº 12.865/13.

débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000 (art. 1º). Posteriormente, a Lei nº 10.189/00 permitiu a inclusão de débitos com vencimento entre 1º de março e 15 de setembro de 2000. O prazo para exercer a opção de ingresso no programa encerrava-se no último dia útil do mês de abril de 2000 (art. 2º, § 1º), mas a Lei nº 10.002/00 reabriu tal período para até noventa dias, contados a partir da data de sua publicação.

Em relação a programas de parcelamento tributário anteriores, JAMES MARINS destacou ter o *Refis* a vantagem de operar com taxas de juros mais realistas e razoáveis, não fixar “limite máximo de parcelas ao admitir fixação de parcelas com base em percentual sobre a receita bruta do contribuinte” e permitir a utilização de créditos de terceiros.¹²

O art. 2º, § 9º, da Lei nº 9.964/00 fazia remissão à redução de multa prevista no art. 60 da Lei nº 8.383/91. Esse dispositivo, revogado pela Lei nº 11.941/09, previa as mesmas reduções das multas de lançamento de ofício aplicáveis ao parcelamento ordinário, vale dizer, 40% após o lançamento e 20% depois da decisão da primeira instância administrativa.

A legislação condicionava a inclusão de créditos com exigibilidade suspensa por medida liminar em mandado de segurança (art. 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional) “ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação” (art. 2º, § 6º).

A opção pelo parcelamento ainda sujeitava a pessoa jurídica à: (i) confissão irrevogável e irretratável dos débitos; (ii) “autorização de acesso irrestrito pela Secretaria

---

¹² MARINS, James. “O Refis e seus problemas jurídicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000. p. 63-76 (especialmente p. 64). Vale ressaltar que a última característica aproximou a legislação brasileira da tributação de grupos econômicos, ao permitir que os valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios fossem liquidados mediante a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios ou *de terceiros* (art. 7º, II). Sobre o tema da tributação de grupos de empresas, ver: YOSHIHIRO, Massui. “Group Taxation – General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. vol. 89b. Amsterdam: SDU, 2004. p. 23-67.

Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira” referente ao período posterior à opção pelo programa;¹³ (iii) aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas (art. 3º, incisos I, II e IV, respectivamente). A inobservância de quaisquer dessas exigências dava ensejo à exclusão do parcelamento (art. 5º, inciso I).

1.1.3. Parcelamento Especial (*Paes*) – Lei nº 10.684/03

Três anos mais tarde à instituição do *Refis*, a Lei nº 10.684/03 instaurou o Parcelamento Especial – *Paes*, com prazo para pagamento de até 180 meses, em relação a débitos com a Secretaria da Receita Federal ou Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vencidos até 28 de fevereiro de 2003. O débito objeto do parcelamento era consolidado no mês do pedido, com redução em 50% dos valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício (art. 1º, § 7º). O sujeito passivo ainda fazia jus a uma redução adicional de 0,25% “sobre o valor remanescente para cada ponto percentual do saldo do débito que for liquidado até a data prevista para o requerimento do parcelamento” (art. 1º, § 11).

A Lei nº 10.684/03 condicionou o parcelamento dos débitos com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 do Código Tributário Nacional à desistência expressa “e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta” e à renúncia “a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais” (art. 4º, inciso II). Exigiu, também, que os débitos ainda não constituídos fossem confessados, de forma irretratável e irrevogável (art. 1º, § 2º).

Note-se que (i) a confissão era exigida somente em caso de débitos ainda não constituídos e (ii) as cláusulas de desistência do processo administrativo ou judicial e de renúncia ao direito eram impostas somente aos débitos com exigibilidade suspensa, mas não valiam como regra geral. A jurisprudência reconheceu essa particularidade: na Lei nº

---

¹³ Sobre a condição de quebra do sigilo bancário para ingresso no *Refis*: GRECO, Marco Aurélio. “Sigilo bancário e *REFIS*”. In: LESSA VERGUEIRO, Guilherme von Müller (coord.). *REFIS: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 339-359; MARINS, James. “O *Refis* e seus problemas jurídicos”. p. 73-74.

10.684/03, não estão estabelecidos “a desistência das ações quanto aos tributos devidos e a renúncia aos respectivos direitos como condição genérica para a adesão ao parcelamento especial”.¹⁴

1.1.4. Parcelamento Excepcional (*Paex*) – Medida Provisória nº 303/06

Em 2006 – três anos depois do *Paes* –, a Medida Provisória nº 303 permitiu o parcelamento excepcional – *Paex* – de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003 em até 130 prestações mensais (art. 1º) e de débitos com vencimento entre 1º de março de 2003 e 31 de dezembro de 2005 em até 120 prestações mensais (art. 8º). Ainda previu a possibilidade de inserção no *Paex* dos débitos já incluídos no *Refis*, no *Paes* e em outros programas de parcelamento (art. 4º). O requerimento do parcelamento deveria ser feito até 15 de setembro de 2006 (art. 3º).

De acordo com o art. 9º do diploma normativo, o pagamento à vista ou a opção pelo parcelamento ensejava a diminuição de 30% sobre o valor consolidado dos juros de mora incorridos até o mês do pagamento integral ou da primeira parcela (inciso I) e de 80% sobre o valor das multas de mora e de ofício (inciso II). Para fazer jus a esses benefícios, a pessoa jurídica optante pelo *Refis* ou *Paes* deveria requerer o desligamento dos respectivos parcelamentos (art. 9º, § 7º).

A Medida Provisória seguiu as exigências presentes na legislação anterior: (i) os débitos ainda não constituídos deveriam ser confessados, de forma irretratável e irrevogável (art. 1º, § 2º); e (ii) os débitos com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 do Código Tributário Nacional somente poderiam ser incluídos se o sujeito passivo desistisse “expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta” e, cumulativamente, renunciasse “a

---

¹⁴ Agravo Regimental na Remessa *Ex Officio* nº 2000.04.01.134832-0, TRF4, Primeira Turma, Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen, DJ 05/11/2003. A Corte também enfatizou que, além de não estar prevista na legislação, “tal exigência apresentar-se-ia inconstitucional, na medida que estaria implicando violação inadmissível à própria noção de tributo (obrigação ‘ex lege’, conforme definição constante do art. 3º do CTN e que traduz a concepção constitucional de tributo ancorada também no art. 150, I, da CF) e à garantia de acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV, da CF)”.

quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais” (art. 1º, § 3º, inciso II).

Trouxe, porém, algumas inovações. Em primeiro lugar, condicionou a inclusão de débitos com a exigibilidade suspensa por força de medida liminar (incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional) “à comprovação de que a pessoa jurídica protocolou requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito”, nos termos do art. 269, V, do Código de Processo Civil (art. 1º, § 3º, inciso III);

Em segundo lugar, previu que a opção pelo parcelamento importa confissão de dívida irrevogável e irretratável da totalidade dos débitos existentes em nome da pessoa jurídica em condição de contribuinte ou responsável, a qual configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil (art. 1º, § 6º).

Em terceiro lugar, inovou ao exigir a desistência irrevogável e irretratável dos parcelamentos previamente concedidos (art. 4º, §§ 1º e 2º), tendo em vista que permitia a inclusão de débitos no *Paex* que já tinham sido objeto de parcelamentos anteriores. Também inovou ao impor a desistência da ação judicial em curso requerendo o restabelecimentos de sua opção ou a sua reinclusão no *Refis* ou no *Paes* e a renúncia a qualquer alegação de direito sobre o qual ela se funda (art. 6º). O mesmo dispositivo foi, ainda, expresso no requisito de que a desistência e a renúncia fossem feitas por meio de protocolo com o “requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito, nos termos do inciso V do art. 269 do CPC”.

A Medida Provisória nº 303/06 perdeu a eficácia por não ter sido convertida em lei no prazo constitucional (art. 62, § 3º da Constituição).¹⁵ Nesse caso, como o Congresso Nacional não editou decreto legislativo disciplinando as relações jurídicas dela decorrentes, os atos praticados durante a sua vigência conservar-se-ão por ela regidos (art. 62, § 11).¹⁶ Sendo assim, os contribuintes que aderiram ao *Paex* dentro do período de

---

¹⁵ Prazo de vigência encerrado no dia 27 de outubro de 2006, conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57 de 2006, publicado no DOU de 01/11/2006.

¹⁶ Nesse sentido: Apelação Cível nº 00296241720014039999, TRF3, Terceira Turma, Relator: Desembargador Márcio Moraes, julgado em 17/03/2011, publicado em 25/03/2011.

vigência da Medida Provisória pagarão as parcelas normalmente e não serão afetados pela perda de sua eficácia.¹⁷

1.1.5. Refis da crise – Lei nº 11.941/09

Novamente depois de um intervalo de três anos, a Lei nº 11.941/09 inaugurou o parcelamento comumente chamado de *Refis da Crise*. Essa legislação permite o parcelamento, em até 180 meses, dos débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no *Refis*, no *Paes* e no *Paex*, bem como no parcelamento ordinário e no de contribuições devidas à Seguridade Social. Possibilita, ainda, a divisão em parcelas dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários com incidência de alíquota zero ou não tributados (art. 1º). As dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008 poderiam ser pagas ou parceladas (art. 1º, § 2º) e a opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento deveria ser efetivada até o último dia útil do sexto mês subsequente ao da publicação da lei (art. 7º). Em outubro de 2013, o prazo para adesão ao programa de parcelamento foi reaberto até o último dia do mesmo ano.¹⁸

Tal lei previu a remissão dos débitos com a Fazenda Nacional vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado fosse igual ou inferior a dez mil reais (art. 14). Ainda estabeleceu, em relação aos débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores, a redução dos valores de multas e juros, em percentuais diferenciados, de acordo com a forma de pagamento (art. 1º, § 3º, incisos I a V), como se observa na tabela:

---

¹⁷ Sobre o tema: HARADA, Kiyoshi. Refis III. Absurda situação decorrente da caducidade da MP nº 303/06. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1248, 01/12/2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9230>>. Acesso em: 27/03/2013. Pedro Adamy alerta para o fato de que, perdida a vigência da Medida Provisória, a renúncia ao direito em que se fundamenta a ação operada com base nesse diploma restou sem eficácia, devendo suas consequências ser regradas pelo Congresso Nacional (ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 94-96, em especial nota de rodapé nº 165; p. 189).

¹⁸ Art. 17 da Lei nº 12.865/13.

Pagamento	Redução de multas de mora e de ofício	Redução das multas isoladas	Redução dos juros de mora	Redução do encargo legal
À Vista	100%	40%	45%	100%
Até 30 prestações	90%	35%	40%	100%
Até 60 prestações	80%	30%	35%	100%
Até 120 prestações	70%	25%	30%	100%
Até 180 prestações	60%	20%	25%	100%

Também houve variação nas reduções para os débitos que já tinham sido objeto de parcelamento, de acordo com o programa em que foram inseridos (art. 3º, § 2º, incisos I a IV), conforme se infere do quadro:

Programa	Redução de multas de mora e de ofício	Redução das multas isoladas	Redução dos juros de mora	Redução do encargo legal
Refis	40%	40%	25%	100%
Paes	70%	40%	30%	100%
Paex	80%	40%	35%	100%
Lei nº 8.212/91 Lei nº 10.522/02	100%	40%	40%	100%

A Lei nº 11.941/09 estipulou, sob a rubrica de “disposições comuns aos parcelamentos”, as seguintes condições.

Em primeiro lugar, a legislação dispôs que a opção pelo parcelamento “importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos”. Tal manifestação configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas na lei (art. 5º).

Os mencionados artigos do Código de Processo Civil preveem basicamente que: há confissão – judicial ou extrajudicial – quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário (art. 348); a confissão extrajudicial tem a mesma eficácia probatória da judicial e será livremente apreciada pelo juiz (art. 353); e a confissão é, de regra, indivisível (art. 354). A este tema se voltará na terceira parte do trabalho, quando se tratar da confissão.

Em segundo lugar, a legislação estabeleceu que o sujeito passivo com ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deveria desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual ela se funda, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil (art. 6º). Nesse caso, ficam dispensados os honorários advocatícios (art. 6º, § 1º).¹⁹

A Portaria Conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 6/09, editada para regulamentar a Lei nº 11.941/09, prevê, ainda, a necessidade de que o sujeito passivo desista expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso administrativo, ou da ação judicial, bem como renuncie a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem, em relação aos débitos que se encontrem com exigibilidade suspensa (art. 13).²⁰

A mesma lei que reabriu o prazo de adesão ao *Refis da Crise* previu formas especiais para o pagamento dos débitos de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL decorrentes da tributação dos lucros de controladas e coligadas auferidos no exterior (art. 74 da MP nº 2.158-35/01). Eles podem ser pagos à vista, com redução de 100% das multas e dos juros de mora, ou parcelados em até 180 prestações, com redução de 80% das multas, de 50% dos juros de mora e de 100% sobre o valor do encargo legal (art. 40, incisos I e II, da Lei nº 12.865/13, com redação alterada pelo art. 92 da Medida Provisória nº 627/13). O parcelamento de débitos com exigibilidade suspensa está sujeito à desistência expressa e irrevogável da impugnação ou recurso administrativo, ou da ação judicial, bem como à renúncia às alegações de direito em que eles se fundamentem (art. 40, § 2º).

---

¹⁹ A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu que somente no caso do art. 6º, § 1º, há dispensa dos honorários advocatícios; nos demais casos, é legal a imposição de honorários advocatícios de sucumbência ao contribuinte que renuncia ao direito ou desiste da ação para aderir ao regime de parcelamento (Recurso Especial nº 1353826, julgado em 12/06/2013).

²⁰ Em face do mandamento constitucional de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II), é discutível a validade da previsão de exigências que restringem direitos do contribuinte em diploma infralegal. Sobre o tema, ver: ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 91 e 93.

1.1.6. Leis estaduais e municipais

Embora as leis estaduais e municipais sejam similares à legislação federal, algumas considerações serão feitas especificamente a seu respeito, a título exemplificativo.

No Estado de São Paulo, destaca-se que já em 1989 era previsto que os débitos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS poderiam ser pagos integralmente, com dispensa de multas, juros e acréscimos; em até três parcelas mensais, com abatimento de 75% de multa, juros e acréscimos; em até seis parcelas mensais, com abatimento de 50% de multa, juros e acréscimos; ou em até nove parcelas mensais, com abatimento de 25% de multa, juros e acréscimos (art. 10 da Lei nº 6.556/89). A apresentação do requerimento implicava confissão irretratável do débito fiscal e expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo, bem como desistência dos já interpostos (art. 10, § 3º).²¹

Atualmente, os programas especiais de parcelamento são comuns no âmbito estadual. Por exemplo, o Decreto nº 58.811/12 instituiu no Estado de São Paulo o Programa Especial de Parcelamento – PEP para débitos de ICMS decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2012,²² inclusive para o saldo remanescente de parcelamento celebrado no âmbito do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI (art. 2º, inciso III). Ele dispensa o recolhimento parcial do valor dos juros e das multas punitivas e moratórias, em percentuais que variam de acordo com o número de parcelas (art. 1º).²³ A adesão ao parcelamento implica confissão irrevogável e irretratável do débito fiscal e expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos, relativamente aos débitos incluídos (art. 5º, incisos I e II). O Decreto nº 59.254/13 trouxe a exigência de que a adesão ao PEP deve incluir todos os débitos de uma mesma Certidão de Dívida Ativa e todas as Certidões de Dívida Ativa agrupadas em uma única execução fiscal. Com isso, o particular não poderá escolher quais

---

²¹ Seguem a mesma linha o art. 100, § 4º, da Lei nº 6.374/89; o art. 8º, § 3º, da Lei estadual do Estado de São Paulo nº 7.646/91; os arts. 1º, § 2º, 1 e 2º, § 2º, 1 e 2, da Lei nº 11.596/03; e o art. 7º, I e II, da Lei nº 13.014/08, que institui o Programa de Parcelamento de Débitos no Estado.

²² O Decreto nº 59.255/13 estendeu o prazo de adesão ao PEP a 31 de agosto de 2013.

²³ Vale ressaltar que a atuação do Estado foi autorizada por Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (Convênio ICMS 108/12).

créditos tributários parcelará, devendo necessariamente parcelar todos os débitos, nos termos da previsão normativa. Isso é especialmente relevante na hipótese de o contribuinte ter divergências quanto a apenas alguns dos débitos inscritos em Dívida Ativa, considerando que ele é compelido a desistir das impugnações administrativas e judiciais formuladas contra os débitos parcelados.

Note-se que, enquanto a Lei de 1989 impunha a renúncia somente em relação às defesas e aos recursos administrativos, o recente Programa Especial de Parcelamento estende tal requisito aos processos judiciais. Essa constatação é importante porque as renúncias feitas na esfera administrativa ou na esfera judicial não se equivalem. Este assunto será objeto da quarta parte deste trabalho e, por isso, não será aqui aprofundado.

O Estado do Rio Grande do Sul instituiu em 2010 o Programa de Ajuste da Dívida do ICMS junto à Fazenda Pública Estadual – AJUSTAR/RS (Decreto nº 47.301).²⁴ De acordo com o Decreto, os créditos de ICMS vencidos até 31 de dezembro de 2009 podem ser pagos com redução de 60% dos juros e da atualização monetária (art. 2º, incisos I e II). Os créditos que não foram parcelados anteriormente estão sujeitos, além desse ajuste, à redução de multas e atualização monetária sobre elas incidente (art. 3º), em percentual variável de acordo com o número de parcelas, podendo até mesmo não ter redução, no caso dos parcelamentos de 37 a 120 meses (inciso V). A formalização do pedido de ingresso no programa implica o reconhecimento dos débitos fiscais nele incluídos e fica condicionada à desistência de eventuais ações ou embargos à execução fiscal, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, bem como à desistência de eventuais impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo (art. 7º, § 1º).

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 5.647/10 inspirou-se na legislação federal que instituiu o *Refis da Crise* e permitiu o parcelamento em até 120 meses de débitos tributários ou não, além do saldo remanescente dos débitos consolidados em parcelamentos anteriores, mesmo que tivessem sido excluídos dos respectivos programas (art. 1º). As reduções de multas e juros de débitos não incluídos em parcelamentos variam de acordo

---

²⁴ Amparado no Convênio ICMS 67/10.

com o número de parcelas (art. 1º, § 3º).²⁵ Interessante destacar que o inciso que previa reduções para débitos parcelados a partir de 60 até 120 prestações foi vetado pelo Governador do Estado, ao argumento de que, embora se fizesse necessário ter “uma válvula de escape para o bom contribuinte atingido pela crise, não é possível ao gestor de recursos públicos ampliar em demasia o pagamento”. Vetou, portanto, o “inciso IV do § 3º do art. 1º, que, além de perdoar parte relevante dos débitos (relativas às multas, juros e outros encargos), concede prazo excessivamente longo (120 meses) para pagamento.”²⁶ Resolução da Procuradoria-Geral do Estado previu que os créditos até poderiam ser objeto de parcelamento especial em 120 vezes, mas desde que o requerimento alcançasse a totalidade dos créditos inscritos contra o requerente no momento do pedido (art. 22 da Resolução PGE nº 2705/09).

Seguindo a Lei federal nº 11.941/09, a legislação fluminense sujeitou a opção pelo parcelamento à confissão irrevogável e irretratável dos débitos, a qual configura confissão extrajudicial (art. 3º). O parcelamento ou pagamento em parcela única nos termos da lei implica confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais e expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos, relativamente aos débitos fiscais incluídos no parcelamento ou liquidados em parcela única (art. 12, incisos I e II). O Poder Executivo também vetou o dispositivo que estabelecia que o devedor deveria renunciar à ação judicial na qual requeria o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, por não haver, “na esfera estadual, a previsão de opção ou reestabelecimento desta, a ser pleiteado judicialmente, a exemplo do que ocorre na esfera federal com os programas REFIS, PAES ou PAEX.”²⁷

A Lei nº 17.817/12 do Estado de Goiás instituiu o Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública Estadual II – *Recuperar*, constituído de medidas facilitadoras para a quitação dos débitos relativos ao ICMS, IPVA e ITCD. Tais medidas compreendem a redução de multas, dos juros de mora e da atualização monetária (art. 6º), assim como a permissão de parcelamento em até 60 prestações e a eliminação ou redução dos encargos

---

²⁵ Para os débitos anteriormente incluídos em parcelamentos, a redução era de 100% das multas de mora e de ofício, de 40% das isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% sobre o valor do encargo legal (art. 2º, § 2º).

²⁶ Razões de Veto, Projeto de Lei nº 2.768/09, Mensagem do Poder Executivo nº 59/09.

²⁷ Razões de Veto, Projeto de Lei nº 2.768/09, Mensagem do Poder Executivo nº 59/09.

relativos ao parcelamento (art. 2º). Como já se verificava nos demais Estados analisados, dispõe a lei que a adesão ao Programa implica confissão irretratável da dívida por parte do sujeito passivo e a expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso, bem como desistência em relação aos já interpostos (art. 5º, inciso III).

No âmbito municipal, a cidade de São Paulo instituiu o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários – PAT (Lei nº 14.256/06) e o Programa de Parcelamento Incentivado – PPI (Lei nº 14.129/06), cujo prazo de adesão foi reaberto em 2011 (Lei nº 15.406/11). No PAT, caso o sujeito passivo formalize o pedido de ingresso no programa, reconhecendo a procedência do Auto de Infração, o valor das multas é reduzido em 30% se a formalização ocorrer no prazo para apresentação da impugnação (art. 4º, inciso I) ou em 15% se a formalização ocorrer no curso da análise da impugnação ou no prazo para apresentação do recurso ordinário (art. 4º, inciso II). No PPI, em caso de parcela única, o débito consolidado incluirá 25% da multa; em caso de pagamento parcelado, a consolidação envolverá 50% da multa. O montante residual será automaticamente quitado, com a anistia da dívida por ele representada em benefício do devedor, no caso de quitação do montante principal (art. 4º).

Em ambos os casos, a formalização do pedido de ingresso no programa implica o reconhecimento dos débitos tributários nele incluídos. No PAT, existe a obrigatoriedade de “desistência automática de eventuais impugnações e recursos apresentados no âmbito administrativo” (art. 3º). Já no PPI, a desistência é “de eventuais ações ou embargos à execução fiscal, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos e da desistência de eventuais impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo” (art. 3º). O ingresso nos programas impõe ao sujeito passivo confissão irrevogável e irretratável da dívida relativa aos débitos tributários nele incluídos, com reconhecimento expresso da certeza e liquidez do crédito correspondente (art. 10 da Lei nº 14.256/06 e art. 8º da Lei nº 14.129/06).

O município de Curitiba, no Paraná, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal de Curitiba – REFIC, destinado a promover a regularização de créditos do município relativos ao IPTU e ao ISS, por meio da Lei Complementar nº 43/02. É interessante notar que a legislação não prevê a redução de multas e de juros, mas impõe a “confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais” e a “expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso

administrativo ou judicial, bem como a desistência dos já interpostos” (art. 10, incisos I e II).

1.1.7. Considerações sobre o regime legislativo

É indispensável pontuar determinadas constatações ultimada a análise das principais leis federais e de algumas leis estaduais e municipais de parcelamento tributário. Os fundamentos teóricos serão desenvolvidos ao longo deste trabalho a partir dessas considerações.

A primeira constatação após a análise legislativa diz respeito à periodicidade com que são instituídos os programas especiais de parcelamento tributário. As leis federais prevendo-os são frequentes: desde o ano 2000 foram editadas de três em três anos. Em 2013, a primeira tentativa de reabertura do prazo para adesão ao *Refis da Crise* foi frustrada por veto da Presidência da República.²⁸ O fundamento do veto foi de que a renovação do prazo do parcelamento privilegiaria a inadimplência e implicaria iniquidade em relação aos contribuintes que efetuam o pagamento de seus débitos de forma regular. Além disso, as razões presidenciais assinalaram que a medida poderia criar a expectativa de que haja periodicamente a instituição de parcelamentos especiais, estimulando o inadimplemento de obrigações tributárias.²⁹ No entanto, em outubro do mesmo ano, a Lei nº 12.865/13 reabriu o prazo para adesão ao *Refis da Crise* até 31 de dezembro de 2013 (art. 17) e instituiu novo parcelamento para os débitos decorrentes da tributação dos lucros de controladas e coligadas auferidos no exterior (art. 40, incisos I e II).

Esta primeira constatação remete, principalmente, a uma eventual contrariedade à segurança jurídica. Isso porque a frequência com que os programas especiais de parcelamento são instituídos pode alterar o comportamento do contribuinte que deixa de

---

²⁸ Art. 4º da Lei nº 12.814/13.

²⁹ Mensagem de veto nº 189/13. Também no sentido de que não haveria mais parcelamento especial manifestou-se o secretário da Receita Federal, Carlos Alberto Barreto, em entrevista concedida ao Jornal Valor Econômico, em 21/11/2011. Reportagem de Ribamar Oliveira e João Villaverde.

pagar os tributos no vencimento por acreditar que poderá parcelá-los em seguida, muitas vezes sem os encargos pela mora.

A segunda constatação concerne às concessões feitas pelo Poder Público: elas vêm aumentando. Com efeito, no primeiro *Refis*, em 2000, as multas decorrentes do lançamento de ofício eram reduzidas, em percentuais inferiores a 50% e somente se o contribuinte ingressasse no programa quando o débito ainda estava em fase de impugnação administrativa. Já no *Refis da Crise*, as diminuições alcançam também outros encargos, como multas e juros de mora, e a multa de ofício pode ser reduzida em 100%, no pagamento à vista, e em até 90%, no pagamento parcelado. Vale destacar que tais reduções vêm sendo utilizadas para incentivar o pagamento à vista ou em número reduzido de prestações.

Esta segunda constatação remete, principalmente, a uma eventual contrariedade à igualdade, porque o contribuinte que recolhe o tributo no vencimento poderá receber tratamento semelhante ao do contribuinte que não recolhe o tributo devido no prazo e, após aderir ao parcelamento, paga o montante em parcelas, sem juros e sem multa.

A terceira constatação – e mais importante, tendo em vista o foco do estudo – relaciona-se às exigências impostas aos contribuintes: elas vêm se agravando.

A Lei nº 10.522/02, que regula o parcelamento ordinário, não impõe nem a confissão irretratável e irrevogável, nem a desistência de processos administrativos e judiciais que discutam o débito parcelado, nem tampouco a renúncia às alegações de direito em que eles se fundam. Note-se estar previsto que o “pedido de parcelamento deferido constitui *confissão* de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores ser objeto de verificação” (art. 12). Já a desistência da ação judicial e a renúncia ao direito sobre o qual ela se funda são requisitos somente à isenção do pagamento de honorários de sucumbência pelo autor de demanda de natureza tributária contra a União (art. 21).

Já a lei do *Refis* prevê que a opção pelo parcelamento sujeita a pessoa jurídica à “confissão irrevogável e irretratável” (art. 3º, inciso I) e impõe a desistência e a renúncia

em relação à ação judicial em que foi proferida medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito (art. 2º, § 6º).

De acordo com a legislação do *Paex*, a confissão passou a ter caráter de confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil (art. 1º, § 6º). A mera desistência da ação judicial deixou de ser suficiente, devendo vir acompanhada de requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil (art. 1º, § 3º, inciso III). Além disso, o contribuinte deveria desistir e renunciar às ações judiciais que requeressem a sua inclusão em parcelamentos anteriores (art. 6º).

Também no âmbito da legislação estadual e municipal é exigido que o contribuinte confesse ou reconheça o débito a ser parcelado e que desista dos processos administrativos e/ou judiciais em curso, renunciando ao direito neles alegado.

Vale destacar que as exigências de desistência da ação judicial e de renúncia ao direito em que ela se funda não aparecem somente nos parcelamentos. Elas vêm se disseminando como condição quando o Poder Público exclui ou reduz multas e juros para pagamento. A Lei nº 10.637/02, por exemplo, prevê a dispensa ou a redução de multas moratórias e punitivas para o pagamento – em parcela única – de débitos tributários federais, em relação aos quais haja ações judiciais discutindo a exigência da exação. Esse benefício somente poderá ser usufruído caso o contribuinte comprove a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos a serem pagos e renuncie a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam tais ações (art.14, *caput* e § 1º).

Ainda, o recente parcelamento dos débitos decorrentes de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior sugere uma tendência de instaurar parcelamentos para matérias controvertidas que acumulam débitos relevantes. Nos casos em que a resolução da controvérsia depende de decisão de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, a adesão ao programa de parcelamento subordinada à desistência de recursos administrativos e judiciais, bem como à renúncia ao direito em que eles se fundamentam, pode vir a ser

utilizada pelo Poder Público com o intuito de garantir uma parcela da arrecadação, antes que a lei que institui o tributo seja declarada inválida pela Suprema Corte.³⁰

Em síntese, as leis que instituem os parcelamentos tributários exigem, como condição para ingresso no programa, que os contribuintes: (i) confessem os débitos de forma irrevogável e irretratável; (ii) desistam expressamente e de forma irrevogável de processos administrativos ou de ação judicial eventualmente em curso; e (iii) renunciem a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam referidos processos administrativos e judiciais, relativamente ao débito que se pretende parcelar.

São justamente essas exigências que se pretende analisar nos próximos capítulos do presente estudo. De um lado, por meio da investigação dos efeitos da manifestação de vontade no Direito Tributário. De outro, por meio da averiguação da compatibilidade dessas previsões com os direitos fundamentais consagrados no Estado de Direito.

1.2. Parcelamento tributário

Em 2001, a Lei Complementar nº 104 incluiu o parcelamento dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional (art. 151, inciso VI).

Isto não significa, todavia, que até então o pagamento do tributo, feito de forma parcelada, não suspendesse a exigência dos débitos fiscais. Esse efeito já era alcançado pela previsão de que a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário (redação original do art. 151, inciso I, da Lei nº 5.172/66). Isso porque o parcelamento é considerado uma modalidade de moratória.

À época da elaboração do Código Tributário Nacional, foi feita uma sugestão para que se incluísse no texto a distinção entre os casos de simples prorrogação de prazos de pagamento e os casos de moratória. Essa sugestão foi, contudo, rejeitada. Segundo o autor

---

³⁰ Sobre o tema, ver ponto 3.2.2.1.

do anteprojeto, RUBENS GOMES DE SOUSA, tal diferenciação era impertinente porque toda prorrogação de prazo de pagamento configuraria, a rigor, uma moratória.³¹

Há muito, apontou FÁBIO FANUCCHI que o parcelamento é o exemplo mais típico de moratória individual, a qual, embora concedida em lei para ser reivindicada por qualquer devedor tributário, “só será outorgada mediante a solicitação do interessado, diretamente junto à autoridade administrativa competente para concedê-la em caráter individual”.³²

O pagamento parcelado do tributo também suspendia a exigibilidade do débito “porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado ao devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista)”.³³ Por isso, há quem diga que, sendo o parcelamento uma modalidade moratória, a inserção do inciso VI no art. 151 do Código Tributário Nacional em nada inovou o ordenamento jurídico.³⁴ Tanto é assim que o *Refis* (Lei nº 9.964/00) foi instituído antes de tal alteração.

De acordo com a Exposição de Motivos do Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/01, a inclusão do art. 155-A no Código Tributário Nacional veio para “estabelecer, com maior precisão e clareza, o instituto do parcelamento de débitos fiscais, distinguindo-o, de forma definitiva, da moratória”. Assim, essa inserção permitiu que o parcelamento recebesse contornos e normas próprias, muito embora a ele se apliquem, subsidiariamente, as disposições do Código Tributário Nacional relativas à moratória (art. 155-A, § 2º), justamente por ser aquele modalidade desta.

Nesse contexto, é importante destacar as características da moratória, a fim de assinalar os pontos de aproximação e de afastamento entre ela e o parcelamento.

---

³¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 213 e 498.

³² FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976. p. 309. No mesmo sentido: HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 502.

³³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 381. Na jurisprudência: Apelação em Mandado de Segurança nº 200151014901367, TRF2, Primeira Turma, Relator: Desembargador Ricardo Regueira, julgado em 23/03/2004, publicado em 05/04/2004.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 185; MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 358; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 691.

1.2.1. Moratória e parcelamento

A moratória prorroga no tempo ou concede novo prazo para o cumprimento da obrigação tributária, cujo pagamento pode ser feito em uma única prestação ou em parcelas. A sua concessão se justifica em casos de desastres, porque é preciso amenizar os efeitos sofridos pela comunidade.³⁵ Por isso, a lei concessiva da moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território ou à determinada classe ou categoria de sujeitos passivos (art. 152, parágrafo único). Também por essa razão a moratória não se aplica em caso de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em seu benefício (art. 154, parágrafo único).

Em tese, essa possível diferenciação não fere a isonomia, já que impõe uma distinção entre pessoas que não se encontram em situação equivalente.³⁶ Vale dizer, trata diferentemente aqueles que sofreram os efeitos de uma catástrofe ou calamidade, com a finalidade de minimizar a sua repercussão e “devolver-lhes a situação de igualdade”, em relação àqueles que não foram afetados da mesma forma pelos acontecimentos.

A moratória deve estar prevista em lei, já que nessa situação há a concessão de benefícios fiscais e a atribuição de tratamento diferenciado aos contribuintes. A exigência legal se impõe tanto quando ela é concedida em caráter geral, quanto quando o é em caráter individual,³⁷ por ato da autoridade administrativa que deve estar autorizado pela legislação (art. 152, incisos I e II). Essa lei deverá especificar o prazo de duração da moratória, as condições da concessão em caráter individual e, sendo o caso, os tributos a que se aplica, o número de prestações e seus vencimentos e as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual (art. 153).

---

³⁵ Conforme aponta SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 601.

³⁶ Sobre o tema da igualdade: TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527 (especialmente p. 519-520); TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 195; ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 39.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 602.

Assim como ocorre na moratória, no parcelamento concede-se uma ampliação no prazo de pagamento da obrigação tributária, que se dará em parcelas.³⁸

Uma diferença importante entre os institutos diz respeito aos encargos legais.³⁹ Tendo em vista o referido caráter “reparador” da moratória, os juros de mora não são devidos, salvo em caso de revogação do benefício quando se apurar que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições para a sua concessão.⁴⁰ Nessa hipótese, o crédito será cobrado, acrescido de juros de mora, bem como de penalidades no caso de dolo ou simulação (art. 155). Já no parcelamento, a regra geral é de que ele não exclui a incidência de juros e multas (art. 155-A, § 1º).

LUÍS EDUARDO SCHOUERI aponta que a diferença da exclusão de juros e multa se explica porque, “enquanto na moratória se considera a existência de uma catástrofe, que justifica novos prazos para diminuir o sofrimento das vítimas, o parcelamento não pressupõe qualquer requisito semelhante, sendo, de regra, concedido por mera solicitação do sujeito passivo.”⁴¹ Se não fosse assim, o parcelamento tornar-se-ia regra, ao invés de exceção, e poderia “colocar o sujeito passivo em situação mais favorável do que outros que cumpriram os prazos legais.”⁴²

A esse respeito, diz-se que a razão da inclusão da regulação específica do parcelamento no Código Tributário Nacional, em 2001, foi a de afastar a figura da

---

³⁸ MENDONÇA, Christine. “O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: parcelamento *stricto sensu*”. In: LESSA VERGUEIRO, Guilherme von Müller (coord.). *REFIS: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 75-109 (especialmente p. 92).

³⁹ Na jurisprudência: Recurso Especial nº 259985/SP, STJ, Segunda Turma, Relatora: Ministra Nancy Andrighi, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 248. A Corte decidiu que o parcelamento é uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida e a moratória prorroga ou adia o vencimento da dívida. Por isso, no parcelamento incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, porque não ocorre o vencimento.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1262-1263; MENDONÇA, Christine. “O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: parcelamento *stricto sensu*”. p. 85-86. No mesmo sentido, CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. “Os juros no parcelamento tributário.” In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 43-57 (especialmente, p. 49-50); CARDOSO, Laís Vieira. “A exclusão por inadimplência no parcelamento, por descumprimento de outras obrigações fiscais principais e/ou acessórias do contribuinte e outras hipóteses de exclusão”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 195-225 (especialmente p. 221).

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 608.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 608.

denúncia espontânea (art. 138) em caso de pagamento parcelado.⁴³ Por isso, a previsão expressa de que, salvo disposição em contrário, o parcelamento não exclui a incidência de multas.

Nesse aspecto, é relevante o fato de a lei que instituiu o *Refis* ser prévia à alteração promovida pela LC nº 104/01.⁴⁴ A jurisprudência firmou o entendimento de que, nos casos de pedidos de parcelamento veiculados anteriormente ao advento da referida lei complementar, “não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo e deferido pedido de parcelamento, configurada está a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração, afastando a incidência da multa moratória”.⁴⁵

Ainda, no parcelamento, não há a obrigatoriedade de fixação do prazo de duração da medida, ao contrário do que ocorre na moratória (art. 153, inciso I).⁴⁶

Sendo assim, o parcelamento é uma modalidade de moratória que também suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas que, diferentemente dela, não exclui a incidência de multas e juros, salvo previsão legal dispondo o contrário.

---

⁴³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. p. 381-382; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 608; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. p. 695. Na jurisprudência: Recurso Especial nº 284189/SP, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Franciulli Netto, julgado em 17/06/2002, DJ 26/05/2003, p. 254.

⁴⁴ Em texto escrito antes da alteração legislativa, Betina Grupenmacher e Sandra Lewis defendiam a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao pagamento parcelado do débito tributário (GRUPENMACHER, Betina Treiger; LEWIS, Sandra Barbon. “Exclusão da multa em parcelamento de débito fiscal”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 56. São Paulo: Dialética, maio de 2000. p. 25-31).

⁴⁵ Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 183313/RS, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 22/11/2000, DJ 19/03/2001, p. 71. No mesmo sentido: Apelação em Mandado de Segurança nº 0015046-44.2003.4.01.3400/DF, TRF1, Oitava Turma, Relatora: Desembargadora Maria do Carmo Cardoso, julgado em 02/10/2007, publicado em 07/03/2008, e-DJF1, p.371.

⁴⁶ MENDONÇA, Christine. “O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: parcelamento *stricto sensu*”. p. 106.

1.2.2. Transação e parcelamento

Além da moratória, há outro instituto previsto no Código Tributário Nacional que deve ser analisado quando se trata de parcelamento: a transação. Isso porque há quem considere o parcelamento com redução de multas e juros, de um lado, e com contrapartidas por parte do contribuinte, de outro, uma verdadeira transação.⁴⁷

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a depender da disciplina jurídica dada a determinado programa de parcelamento, ele pode ser configurado como uma transação. Segundo o autor, esse é o caso do programa de parcelamento *Refis*, o qual tem natureza jurídica de transação por ter permitido “que o sujeito passivo recolhesse tributos com excepcional redução de encargos, desde que, ao mesmo tempo, desistisse das ações que discutissem a legalidade/constitucionalidade das exigências”.⁴⁸

A transação é um mecanismo de resolução de conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes, por meio do qual são feitas concessões mútuas a fim de encerrar o litígio, extinguindo o crédito tributário. A lei deverá estabelecer as condições diante das quais os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária poderão celebrá-la.⁴⁹

Percebe-se que a transação tem dois requisitos essenciais: a existência de litígio sobre relação jurídica incerta⁵⁰ e a reciprocidade das concessões feitas por ambas as partes, a fim de terminar a controvérsia.⁵¹

---

⁴⁷ Na jurisprudência: Apelação Cível nº 2001.34.00.012470-7, TRF1, Sétima Turma, Relator: Desembargador Reynaldo Fonseca, julgado em 09/11/2009, publicado em 13/11/2009 e-DJF1 p. 224; Agravo nº 2001.02.01.021101-9, TRF2, Primeira Turma, Relatora: Desembargadora Julieta Lidia Lunz, julgado em 02/09/2002, DJU 08/05/2003 p. 507. No sentido de que o parcelamento tributário não configura uma transação: Recurso Especial nº 1244347/MS, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 14/04/2011, DJe 28/04/2011.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 623. São da mesma opinião: MACHADO, Hugo de Brito. “Transação e arbitragem no âmbito tributário”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 111-135 (especialmente p. 121-124); MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “Refis: adesão voluntária, eficiência da Administração e exclusão sumária e unilateral”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92. São Paulo: Dialética, maio de 2003. p. 47-56 (especialmente p. 49).

⁴⁹ Conforme arts. 156, inciso III, e 171 do Código Tributário Nacional.

⁵⁰ A doutrina de Direito Civil ressalta a cumulatividade dos critérios da incerteza (*res dubia*) e de existência de ação judicial ou de possibilidade de ser intentada (*res litigiosa*) – considerando que a transação civil pode ser preventiva ou terminativa do litígio –, conforme ampla análise de SERPA LOPES, Miguel Maria de.

É de se notar que a simples falta de pagamento não configura um litígio no sentido exigido para que se dê a transação.⁵² A controvérsia deve dizer respeito, ao invés disso, ao próprio fato de o tributo ser ou não devido, ou à extensão em que ele é devido. Nesse sentido, afirma TULIO ROSEMBUJ que o pressuposto da transação é a incerteza da relação jurídica estabelecida, cuja base pode ser uma contradição objetiva ou apenas uma discordância quanto à valoração. É justamente essa incerteza quanto à relação jurídica que motiva as concessões recíprocas feitas pelas partes no compromisso transacional.⁵³

Isso quer dizer que se não houver litígio, não se estará diante de transação. Nesse sentido, OSWALDO SARAIVA FILHO aponta que, em caso de insolvência ou de extrema dificuldade econômico-financeira do devedor, por exemplo, novo tratamento fiscal somente poderá ser instituído por meio de outros institutos tributários, como remissão, anistia, dispensa de juros, parcelamento, previsão de quitação do crédito por meio de dação em pagamento.⁵⁴

Além disso, a própria lei “deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições”. Não se aceita uma faculdade geral de transação, em que basta que o sujeito passivo entenda que não deve pagar um tributo para que se abra a possibilidade para uma transação.⁵⁵

Curso de direito civil. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 334-338. Ver, ainda: MALUF, Carlos Alberto Dabus. *A transação no Direito Civil e no Processo Civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 49 e 51.

⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 298.

⁵² No sentido de que o litígio estaria instaurado até mesmo diante de crédito tributário vencido e não pago, porque este daria lugar à propositura de execução fiscal: MACHADO, Hugo de Brito. “A transação no Direito Tributário”. p. 63.

⁵³ ROSEMBUJ, Tulio. *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier, 2000. p. 42.

⁵⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 43-88 (especialmente p. 62-63 e p. 83). Na jurisprudência: “Não há de se confundir o favor fiscal instituído com transação legal, em que as partes fazem concessões mútuas. A dispensa da multa e dos juros de mora é mero incentivo à regularização da sua situação tributária, pelos contribuintes. O contribuinte que opta por essa sistemática abdica da discussão judicial, assume que o valor referente a essa contribuição é devido e o faz mediante pagamento, assim também considerado a conversão do depósito já efetuado em renda. Em suma, desiste da demanda, preferindo conformar-se em pagar o montante devido sem a multa e os juros de mora” (Recurso Especial nº 786215/PR, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 06/04/2006, DJ 04/05/2006, p. 144).

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 623.

Um dos possíveis efeitos alcançados pelos programas especiais de parcelamento é, de fato, colocar fim a alguns litígios entre contribuintes e Administração Tributária,⁵⁶ e pode-se afirmar que isso ocorra por meio de concessões de ambas as partes. É que, de acordo com as previsões legais, os contribuintes desistem das ações judiciais ou dos recursos administrativos que discutam o débito parcelado e, em contrapartida, veem o débito diminuir com a redução de multas e juros, além de o pagamento poder ser feito em parcelas.

No entanto, se a transação pressupõe um litígio, não haveria transação – mas exclusivamente parcelamento – nos casos em que o contribuinte ingressa no programa e não possui ação judicial ou impugnação administrativa em curso. Vale dizer, o parcelamento, antes da instauração do litígio (ou após a sua resolução), não pode ser considerado uma transação, porque a transação não é preventiva, “mas tão-somente terminativa do litígio judicial”⁵⁷ ou administrativo. Sendo assim, esse caráter transacional atribuído ao parcelamento especial só poderia estar presente se a discussão sobre o crédito tributário já se tivesse projetado para a esfera administrativa ou judicial.⁵⁸

Ocorre que, com isso, haveria um problema de igualdade, porque parte dos contribuintes estaria sujeita a uma transação e outra parte a um parcelamento, com os regimes jurídicos diversos que lhes são pertinentes, muito embora ambas as categorias tenham manifestado sua adesão em relação à mesma lei.

Além disso, as leis de parcelamento especiais não estabelecem qual a matéria litigiosa que permitirá o ingresso no programa. Pelo contrário, o montante da redução de multas e juros é predeterminado em lei e independe da controvérsia jurídica envolvida. Isso quer dizer que dois contribuintes em situações diferentes receberiam igual tratamento.

Por exemplo, um contribuinte pode incluir no parcelamento débito decorrente de um tributo declarado definitivamente como devido pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse

---

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “A transação no Direito Tributário”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 75. São Paulo: Dialética, dezembro de 2001. p. 60-70 (especialmente p. 68).

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. p. 693.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. p. 298-299.

caso, não haveria propriamente litígio, porque os direitos não são duvidosos, as relações jurídicas não são incertas.⁵⁹ É a situação daquele contribuinte que tenha deixado de pagar COFINS, com base na inconstitucionalidade da revogação por lei ordinária da isenção concedida às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais, muito embora o tributo tenha sido reconhecido como devido pelo Supremo Tribunal Federal,⁶⁰ e tenha incluído o débito no parcelamento.

Já outro contribuinte pode parcelar débito decorrente de tributo cuja validade é discutível, sendo a relação jurídica incerta. Seria o caso do contribuinte que parcelasse o débito tributário decorrente da não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS, estando esta matéria com repercussão geral reconhecida e pendente de decisão pela Suprema Corte.⁶¹

O que esses dois exemplos pretendem demonstrar é que ambos os contribuintes receberão a mesma redução de multas e juros – se parcelarem o pagamento no mesmo número de prestações –, muito embora as concessões feitas por eles, ao desistirem das respectivas ações judiciais, não sejam equivalentes. O primeiro provavelmente sequer teria a oportunidade de transacionar, tendo em vista a ausência de controvérsia, e a situação do segundo permitiria que ele alcançasse uma redução maior do débito por desistir de discutir sua exigibilidade. Ou seja, se houvesse uma transação, os acordos transacionais seriam (ou melhor, deveriam ser) diferentes, porque os litígios são diversos.

Em suma, embora os programas especiais de parcelamento se aproximem de uma transação, ao estabelecer benefícios e contrapartidas, há diferenças que não permitem atribuir o tratamento jurídico próprio da transação ao parcelamento. Enquanto na transação é posta uma controvérsia e as partes concordam em fazer concessões recíprocas para resolver o litígio, nas leis de parcelamento a solução é predeterminada e independe de uma controvérsia (ou, até mesmo, ocorre na sua ausência).

---

⁵⁹ Expressões utilizadas por TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. p. 298.

⁶⁰ Recurso Extraordinário nº 377457, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 17/09/2008, DJe-241.

⁶¹ Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 574706, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, julgado em 24/04/2008, DJe-088.

Há, ainda, outra dificuldade em considerar os parcelamentos especiais como transações. No âmbito do Direito Civil, a doutrina aponta que, de forma alguma, o inadimplemento das condições acordadas em transação pode determinar a ressurreição do litígio ao qual se deu fim, em função da função extintiva da transação.⁶² Na hipótese de rescisão do parcelamento por inadimplemento de parcelas, porém, cancelam-se os benefícios concedidos, apurando-se o valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais (art. 1º, § 14, da Lei nº 11.941/09).⁶³ Ou seja, em caso de inadimplemento das parcelas, retorna-se à situação anterior à inclusão do débito no parcelamento, deduzindo-se os valores já pagos. Isso porque o parcelamento não é causa de extinção do débito tributário, mas de suspensão de sua exigibilidade até que advenha o pagamento integral. Assim, “ver no parcelamento uma transação (espécie de ‘acordo’) levaria à consequência de que o parcelamento implicaria a extinção do crédito, quando, na verdade, ele apenas implica a sua suspensão”.⁶⁴

Entende-se, portanto, que não pode ser dado o tratamento jurídico próprio da transação aos parcelamentos especiais. Em primeiro lugar, porque não haveria transação quando não houvesse litígio. Dessa forma, apenas os contribuintes com processos administrativos ou judiciais em curso receberiam o tratamento decorrente da celebração de uma transação. Em segundo lugar, porque esse tratamento diferenciado para contribuintes que observaram as previsões da mesma lei geraria um problema de igualdade. Em terceiro lugar, porque as leis de parcelamento especiais não estabelecem qual a matéria litigiosa que permitirá o ingresso no programa, mas predeterminam a redução de multas e de juros independentemente da controvérsia jurídica envolvida. Em quarto lugar, porque a transação tem efeito extintivo, mas o inadimplemento do parcelamento especial acarreta a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais.

Além desses motivos expostos, também não pode ser dado o tratamento jurídico próprio da transação aos parcelamentos especiais porque a transação é medida excepcional

---

⁶² SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil*. p. 354.

⁶³ Argumento levantado por João Francisco Bianco na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, realizada no dia 24/03/2011, inteiro teor disponível em: http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_24032011.pdf. Acesso em: 21/04/2013.

⁶⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 45. Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/jun. 2010. p. 9-23 (especialmente p. 21).

de extinção do crédito tributário. A Comissão Especial que elaborou o Código Tributário Nacional reconheceu esse caráter inteiramente excepcional e restringiu o alcance do dispositivo constante do anteprojeto, de modo a aplicar a transação somente quando não pairar “dúvida acerca da desfavorabilidade, inconveniência ou inutilidade do prosseguimento do processo”.⁶⁵

Mesmo assim, as cláusulas objeto desse estudo serão analisadas também sob a ótica da transação, nos casos em que uma conclusão diferente da de que os institutos do parcelamento especial e da transação não se confundem puder alterar substancialmente as considerações feitas em tópicos seguintes.

Feitas essas considerações, adiante as cláusulas de confissão do débito tributário, de desistência de eventuais processos administrativo ou judicial e de renúncia ao direito em que eles se fundam serão analisadas. Antes disso, porém, verificar-se-á em que medida esses atos de manifestação de vontade do sujeito passivo influenciam o nascimento e a conformação da obrigação tributária. Por isso, o próximo capítulo dedica-se ao exame do papel da manifestação de vontade no Direito Tributário à luz da legalidade tributária.

---

⁶⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, p. 225.

2. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: O PAPEL DA MANIFESTAÇÃO DE VONTADE DO SUJEITO PASSIVO NA INSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme se constatou no capítulo anterior, para ingressar nos programas de parcelamento tributário, os contribuintes devem: (i) confessar seus débitos de forma irrevogável e irretratável; (ii) desistir de processo administrativo ou de ação judicial eventualmente em curso; e (iii) renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam referidos processos administrativos e judiciais, relativamente ao débito que se pretende parcelar.

Para analisar a validade e a eficácia dessas cláusulas, é preciso saber qual o papel da manifestação de vontade do sujeito passivo no nascimento e na conformação da obrigação tributária. Essa investigação passa necessariamente pela questão da legalidade tributária, a qual será objeto deste capítulo.

2.1. Origens históricas da legalidade tributária

As origens da legalidade – aplicada especificamente à esfera tributária – costumam ser associadas à *Magna Charta*, de 1215.⁶⁶ Mesmo antes desse momento, contudo, já havia uma ligação entre *taxation e representation*.⁶⁷

VICTOR UCKMAR e LUÍS EDUARDO SCHOUERI apresentam diversos exemplos em que a contribuição para as despesas públicas dependia do consentimento daqueles que estavam sujeitos ao gravame. Em 1179, por exemplo, o Concílio de Latrão proibiu que os

---

⁶⁶ ROTHMANN, Gerd. “O princípio da legalidade tributária”. In: *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 65-82 (especialmente p. 68-69).

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”. In: VELLOSO, Carlos; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais* – estudos em homenagem ao Prof. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: LEX, 2005. p. 711-718 (especialmente p. 715).

bispos tributassem o clero sem o seu consenso.⁶⁸ Em 1188, o primeiro imposto sobre o patrimônio mobiliário foi cobrado na Inglaterra. Tal tributo foi aprovado pelo Conselho Nacional do Rei e o seu procedimento de cobrança foi anuído pelo *jury of neighbours*.⁶⁹

Assim, mesmo antes da *Magna Charta*, já era possível perceber uma regra consuetudinariamente acolhida de que os tributos não poderiam ser cobrados sem que tivessem sido aprovados pelo povo ou por seus representantes.⁷⁰ Quando João Sem Terra tentou abandonar essa prática, os barões – principalmente por causa da gravidade e da injustiça das imposições – rebelaram-se e exigiram determinadas concessões para tutelar os seus direitos.⁷¹ Essa resistência culminou com a *Magna Charta* em 1215.⁷² Foi então positivada a previsão de que nenhum tributo ou auxílio poderia ser imposto no Reino sem o consentimento de seu Conselho Comum, a não ser em casos excepcionais – para resgatar a pessoa do Rei, para tornar seu filho mais velho cavaleiro e para casar a sua filha mais velha uma vez. É interessante notar que, mesmo excepcionais, as exigências feitas nesses casos deveriam ser razoáveis.⁷³

Daí se afirmar que, em matéria tributária, “a legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito”.⁷⁴ Aliás, o princípio da legalidade tributária “não deixou de ser reconhecido, mesmo em certas formas políticas de organização da sociedade, que não se inspiraram nos

⁶⁸ No original: “A poco a poco si ebbe la trasformazione del consenso da individuale a collettivo: così si ha notizia che nel 1179 il Consiglio laterano proibì ai vescovi di tassare il loro clero ‘without their consent’ manifestato dagli arcidiaconi” (UCKMAR, Victor. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. 2. ed. Padova: CEDAM, 1999. p. 10).

⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e liberdade”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário* – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-471 (especialmente p. 444).

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 6-7.

⁷¹ UCKMAR, Victor. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. p. 13.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”, p. 715. O autor observa, em outra obra, que é comum a referência à Magna Carta de 1215, embora aquele documento não tenha recebido tal denominação. Segundo ele, a expressão “Magna Carta” surgiu apenas em documento assinado pelo Rei Henrique, em 1225 (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 282). Sacha Calmon Navarro Coêlho alerta ao fato de que a Magna Carta não passou de um pacto de elites e foi escrita em latim para que a população não pudesse invocá-la em sua defesa (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 280).

⁷³ Artigo 12: “No ‘scutage’ or ‘aid’ may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable ‘aid’ may be levied”. Disponível em: http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation/mc_trans.html. Acesso em: 22.04.2012.

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”, p. 718.

cânones do Estado de Direito”.⁷⁵ Conforme aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, até em regimes ditatoriais, preservou-se “o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes”.⁷⁶

Cinco séculos mais tarde, em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão consagrou o direito de os cidadãos verificarem, por si ou por seus representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de a consentirem livremente, observando seu emprego e fixando as formas de repartição, coleta, cobrança e duração.⁷⁷

Em 1819, a Suprema Corte dos Estados Unidos declarou a inconstitucionalidade de um tributo estadual sobre um banco federal, ao argumento de que quando os representantes de um estado tributam operações do governo federal, eles criam uma obrigação para pessoas que não são os seus representados. A decisão partiu da premissa de que a única defesa contra uma tributação errônea e opressiva encontra-se na própria estrutura governamental em que os representantes impõem tributos aos seus representados.⁷⁸

O conteúdo original da legalidade tributária é, portanto, o de exigência de autoimposição.⁷⁹ Os particulares reconheciam a necessidade de financiarem o Estado, mas queriam impedir que o Poder Público interferisse diretamente sobre a sua propriedade, preferindo, eles mesmos, disporem de seus bens. Essa exigência de autoimposição implicava escolher representantes, que deliberariam quais os tributos seriam pagos pelos particulares, e em que medida.⁸⁰ Tudo isso decorre da noção de propriedade como condição da liberdade humana, que garante autonomia para a satisfação dos próprios interesses, assegurando dignidade à pessoa. Como a intrusão do Poder Público na

---

⁷⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. p. 5-6.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”, p. 718.

⁷⁷ Fonte: Biblioteca virtual de Direitos Humanos da USP. Disponível em: www.direitoshumanos.usp.br. Acesso em 10 de julho de 2012.

⁷⁸ *McCulloch v. State of Maryland*, 17 U.S. 316, 427-37, 4 L. Ed. 579 (1819).

⁷⁹ Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca que o princípio da legalidade da tributação incorporou, com o passar do tempo, outras conotações: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 178.

⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. p. 176; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizações de DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 50.

propriedade acarreta uma restrição da liberdade, o particular exige poder consentir com os tributos, ao invés de estes lhe serem unilateralmente impostos.⁸¹

2.2. Evolução do conteúdo da legalidade tributária

A legalidade tributária surgiu, portanto, ligada à noção de autotributação.⁸² No entanto, é preciso perceber uma evolução no seu conteúdo. Do contrário, poder-se-ia argumentar que, na ausência de lei, se o contribuinte concordasse diretamente com a tributação (por meio de confissão, por exemplo), não haveria violação à legalidade, porque a finalidade da norma (autoimposição) seria atendida. Nesse contexto, outros possíveis conteúdos da legalidade devem ser analisados, os quais decorrem de sua relação com o princípio democrático, com a igualdade e com a segurança jurídica.

2.2.1 Legalidade e princípio democrático

Em primeiro lugar, a legalidade promove a democracia. A exigência de lei para a instituição da obrigação tributária contém a ideia democrática de que os cidadãos deliberarão sobre os tributos por meio de seus representantes. Na estruturação dos poderes estatais, a função de elaborar normas gerais e abstratas, definindo políticas públicas que considerem o cenário nacional, é conferida ao Poder Legislativo. Os órgãos que o compõem são formados por pessoas eleitas pelo povo, que atuam como representantes de seus interesses, e as leis são o resultado de um processo deliberativo travado entre eles.

Esse quadro democrático é uma exigência do Estado de Direito, já que se afirma que os direitos fundamentais só obtêm plena realização e proteção em um regime

---

⁸¹ BARTHOLINI, Salvatore. *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Padova: CEDAM, 1957. p. 49-52.

⁸² XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. p. 7.

democrático.⁸³ De um lado, a legalidade limita o exercício do poder; de outro lado, ela o legitima.

A exigência de lei para a criação de obrigações e para a restrição de direitos é uma das formas pela qual os particulares conseguem limitar o poder do Estado. Nesse contexto, é importante que as questões que interfiram na propriedade e na liberdade do indivíduo sejam discutidas e decididas em sede política, na qual os interesses privados têm mais força, porque defendidos por seus representantes.

O elemento democrático foi introduzido não apenas para travar o poder, mas também para legitimá-lo.⁸⁴ É necessário que algum dos poderes estatais faça escolhas dentre as inúmeras alternativas decorrentes da multiplicidade de valores existentes na sociedade e das diferentes formas de realizá-los. O Poder Legislativo é a esfera adequada para o exercício dessa função, porque os mecanismos públicos de discussão e de votação permitem obter a participação de todos na escolha de uma solução para os conflitos de interesses e de finalidades aptas à sua promoção. Por meio do debate promovido no Poder Legislativo, pode-se respeitar e levar em consideração essa pluralidade de valores e de alternativas para a sua concretização.⁸⁵

Nesse sentido, JEREMY WALDRON ressalta a importância do processo legislativo tendo em vista seu caráter deliberativo, distinto dos demais processos estatais por promover o debate de um assunto sob os mais variados pontos de vista. Assim, o processo legislativo é marcado por pluralidade, discordância e uma estrutura de atuação coletiva que promove a diversidade.⁸⁶

Daí se afirmar que, em um Estado Democrático de Direito, o indivíduo não tem somente liberdade *frente ao* Estado, para que este não interfira indevidamente na esfera

---

⁸³ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004. p. 36-37.

⁸⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 97-100.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. “‘Neoconstitucionalismo’: entre a ‘Ciência do Direito’ e o ‘Direito da Ciência’”. In: *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan./mar., 2009. p. 16-17. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em: 06/07/2013.

⁸⁶ WALDRON, Jeremy. *Law and disagreement*. New York: Oxford University Press, 1999. p. 28, 34 e 40.

privada, mas também tem liberdade *no* Estado, ou seja, de participar no exercício do poder (de forma a legitimá-lo).⁸⁷

Note-se que a dignidade da pessoa humana atua no mesmo sentido, limitando a intervenção estatal na liberdade individual por meio de duas determinações. A primeira diz respeito ao limite da restrição. A pessoa só poderá ser objeto de imposições estatais que afetem o seu direito de autodeterminação quando isso for indispensável à promoção de outros direitos igualmente fundamentais. Nesse sentido, a dignidade da pessoa humana e o direito fundamental ao desenvolvimento da personalidade conferem aos cidadãos do Estado de Direito, conforme lição de JORGE REIS NOVAIS, uma pretensão jurídico-constitucionalmente protegida de não terem a sua liberdade individual negativamente afetada, a não ser quando tal seja estrita e impreterivelmente exigido pela promoção, por parte dos poderes públicos, de outros valores igualmente dignos de proteção jurídica.⁸⁸ A segunda diz respeito à forma da restrição. Assim, quando a pessoa tiver a sua esfera de liberdade afetada justificadamente, a dignidade humana exige, pelo menos, que em tais circunstâncias seja dada ao indivíduo a possibilidade de participar em condições de liberdade e igualdade na formação da vontade democrática.⁸⁹

A exigência de autoimposição como conteúdo da legalidade não pode funcionar para transformar a vontade do indivíduo em uma forma de soberania extralegislativa. Isso porque a manifestação de vontade do particular, isoladamente considerada, pode ficar sujeita ao arbítrio administrativo,⁹⁰ bem como pode contrariar os valores escolhidos pela sociedade como um todo. Por isso, a Administração Pública não deve buscar a satisfação dos interesses fiscais diretamente por meio de acordo com os representados.

Discorda-se, portanto, daqueles que sustentam que a afetação dos direitos do cidadão será menos desvantajosa ao particular se este puder negociar com a Administração, ao invés de sofrer a limitação por meio de lei.⁹¹ Muito pelo contrário, a

---

⁸⁷ STERN, Klaus. *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*. Tradução parcial do Tomo I por Javier Pérez Royo e Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 238.

⁸⁸ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. p. 57.

⁸⁹ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. p. 57-58.

⁹⁰ BARTHOLINI, Salvatore. *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. p. 95.

⁹¹ CASALTA NABAIS, José. *Contratos fiscais* (reflexões acerca da sua admissibilidade). Coimbra: Coimbra Editora, 1994. pf. 42.

legalidade, sob a perspectiva do princípio democrático, legitima as restrições a direitos fundamentais e previne a sua limitação excessiva. Nesse sentido, KLAUS TIPKE fala em faceta material-estatal da *justiça democraticamente legitimada*.⁹²

A legalidade garante o princípio democrático, limitando e legitimando o exercício do poder estatal.

2.2.2 Legalidade e igualdade

Em segundo lugar, a legalidade promove a igualdade. Isso porque, se a manifestação direta de cada particular perfizesse a obrigação tributária, esta seria diferente para cada pacto firmado entre a Administração e o contribuinte, mais ou menos benéfica de acordo com as condições e o poder de negociação dos envolvidos. Com isso, não se atenderia ao mandamento de que os iguais sejam tratados igualmente e, por conseguinte, de que os desiguais sejam tratados desigualmente.

Note-se que a igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa, já que impõe que situações equivalentes sejam tratadas igualmente, mas não estabelece um critério de diferenciação entre elas.⁹³ Ocorre que dois ou mais sujeitos só podem ser considerados iguais ou diferentes em função de um critério de comparação, o qual deve ser apto a promover uma determinada finalidade, que justifica a diferenciação. Assim, a realização da igualdade pressupõe a análise da “relação entre determinados elementos (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação)”.⁹⁴ Por exemplo, tendo em vista a finalidade de distribuir entre os indivíduos os encargos tributários destinados a arcar com as despesas gerais do Estado, adota-se como critério de comparação a capacidade contributiva. Ou seja, aqueles que tiverem a mesma capacidade contributiva deverão contribuir do mesmo modo à formação

---

⁹² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 236.

⁹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. p. 195; TIPKE, Klaus. “Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527 (especialmente p. 519-520).

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 39.

da receita pública e, com isso, serão tratados igualmente naquilo em que são iguais. Daí porque a capacidade contributiva, nas palavras de FERNANDO ZILVETI, serve “de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário”, sendo, portanto, corolário do princípio da igualdade.⁹⁵

A igualdade é considerada um princípio estruturante do Estado de Direito⁹⁶ porque não se admite nenhuma forma de tratamento arbitrário dos indivíduos em um modelo estatal que respeita os direitos fundamentais. Isso não equivale a afirmar que não se possam fazer diferenciações. Ao contrário, elas podem e até mesmo devem ser feitas, quando isso for necessário para preservar ou promover a igualdade.⁹⁷ Nestas hipóteses, porém, as diferenciações deverão ser justificadas, perseguir uma finalidade legítima e adotar um critério adequado para a promoção desse fim.

Desse modo, as restrições a direitos, liberdades e garantias devem ser promovidas por leis com caráter geral e abstrato, sob pena de violar a igualdade.⁹⁸ Deve-se poder identificar nelas a finalidade sendo perseguida pela diferenciação e o critério utilizado para conferir tratamento diverso aos contribuintes. Essas leis deverão ter um conteúdo que respeite a igualdade, deverão ser aplicadas igualmente aos indivíduos e estarão sujeitas ao controle jurisdicional. Vale dizer que também a concessão de benefícios deve revestir-se de caráter geral e abstrato. Do contrário, a relação jurídica deixaria de ser baseada em direitos, sendo substituída por uma situação de benevolência, dependente da gratidão do poder que emite a norma individual e concreta.⁹⁹

Com efeito, a relação entre legalidade e igualdade é bastante estreita. O art. 5º da Constituição prevê que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza,

---

⁹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

⁹⁶ Sobre os princípios estruturantes do Estado de Direito, ver, por todos: NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. p. 1173-1174 e 1184-1185; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 58.

⁹⁷ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. p. 109.

⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional* p. 454.

⁹⁹ É o que alerta Schoueri, ao tratar da delegação legislativa para que o Executivo fixe os casos de isenção. Nessas hipóteses, além de desigualdade, provoca-se o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não beneficiados. Ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 309-310.

garantindo aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à igualdade. Esse dispositivo engloba as duas formas de igualdade: igualdade perante a lei (igualdade formal) e igualdade na lei (igualdade material). A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei, ou seja, a lei será aplicada a todos da mesma forma, independentemente de seu conteúdo. Mas mesmo esta aplicação uniforme pode gerar uma distinção arbitrária, a depender do conteúdo legal. Por isso, o texto constitucional também prevê a igualdade material, devendo a lei ser, ela mesma, igual para todos.¹⁰⁰ Nesse sentido, SOUTO MAIOR BORGES entende que a afirmação constitucional de que todos são iguais perante a lei configura uma legalidade isônoma, em que a isonomia é o conteúdo da legalidade.¹⁰¹

A legalidade garante a isonomia, porque as normas válidas serão aplicáveis a todos os cidadãos por igual, em direitos e deveres.¹⁰²

2.2.3 Legalidade e segurança jurídica

Em terceiro lugar, a legalidade promove a segurança jurídica.¹⁰³ O indivíduo só é livre e só é tratado com respeito pelo Estado quando pode conhecer, de antemão, as regras que regem a sua conduta, de forma a ter condições de adaptar sua atuação às previsões normativas.¹⁰⁴ Com efeito, a primeira forma de defesa dos direitos é a que consiste no seu conhecimento.¹⁰⁵ Por isso, a legalidade exerce a importante função de esclarecer quais os direitos e os deveres dos indivíduos, para que estes possam conformar sua conduta de acordo com eles. Isso não ocorre, todavia, quando as regras aplicáveis são definidas no

---

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. p. 73-77.

¹⁰¹ BORGES, José Souto Maior. “A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988”. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 8-19 (especialmente p. 13-14).

¹⁰² MAIHOFER, Werner. “Principios de una democracia en libertad”. In: BENDA; MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE (Org.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2001. p. 217-323 (especialmente p. 224).

¹⁰³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. p. 236.

¹⁰⁴ Nesse sentido, WALDRON, Jeremy. “The concept and the rule of law”. In: *Georgia Law Review*, vol. 43, n. 1. Fall, 2008. p. 1-61 (especialmente p. 6-8).

¹⁰⁵ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 254.

caso concreto, pela autoridade administrativa, depois que o comportamento do cidadão já foi adotado.

Muito embora as normas individuais e concretas sejam essenciais para a concretização do Direito, é indispensável que a sua elaboração esteja submetida a normas gerais, abstratas e estáveis. Isso porque o Direito deve ser capaz de orientar a conduta das pessoas sujeitas a ele, e as regras particulares dificultam a adoção de comportamentos em conformidade com o sistema jurídico.¹⁰⁶ Essa falta de previsibilidade propicia o exercício arbitrário do poder e restringe a capacidade de os indivíduos planejarem o seu futuro. Com isso, também se desrespeita a dignidade humana, já que respeitar a dignidade de alguém significa respeitar a sua autonomia de planejar e de configurar o seu futuro.¹⁰⁷

Em trabalho específico sobre a segurança jurídica, HUMBERTO ÁVILA afirma que um Estado de Direito caracteriza-se pelo ideal de protetividade de direitos e de responsabilidade estatal, o que só é atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível.¹⁰⁸ Nesse sentido, o autor define a segurança jurídica como norma-princípio que determina a proteção dos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico.¹⁰⁹

Cognoscibilidade no sentido de que o contribuinte deve “ter acesso material e intelectual ao conceito normativo, ainda que se saiba que esse conceito, embora apresente um halo de certeza ou núcleo de significação”, “pode apresentar, em maior ou em menor medida, margens de indeterminação”.¹¹⁰

Confiabilidade como requisito de que as modificações sociais promovidas pelo Estado assegurem estabilidade e continuidade normativa, “visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida”.¹¹¹

---

¹⁰⁶ RAZ, Joseph. “The Rule of Law and its virtue” (1977). In: *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009. p. 210-229 (especialmente p. 213-216).

¹⁰⁷ RAZ, Joseph. “The Rule of Law and its virtue”, p. 221-222.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 213.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 255 e ss.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 256-257.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 257.

Calculabilidade como “capacidade de prever o espectro de consequências a que o contribuinte estará submetido no futuro”, tanto em relação aos conteúdos normativos, quanto à modificabilidade das normas.¹¹²

Na mesma linha, J. J. GOMES CANOTILHO destaca que as leis, como normas gerais e abstratas, garantem que as limitações aos direitos, liberdades e garantias serão feitas de forma previsível e calculável. Com isso, garantem aos cidadãos a proteção da confiança, alternativas de ação e racionalidade de atuação.¹¹³

A legalidade promove a segurança jurídica, porque permite que o contribuinte (i) conheça o Direito, (ii) confie que as alterações normativas serão previstas por meio de lei e (iii) calcule as consequências jurídicas que serão atribuídas no futuro aos seus atos praticados no presente. A norma estabelece, nesse contexto, “o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar”.¹¹⁴

Percebe-se, portanto, uma evolução no conteúdo da legalidade tributária.¹¹⁵ Ela servia, originalmente, como exigência de que os destinatários da norma impositiva participassem, diretamente ou por representação, de sua elaboração, manifestando a sua concordância com a exigência. A análise da legalidade, feita conjuntamente com o princípio democrático, com a igualdade e com a segurança jurídica, demonstrou que esse consentimento não deve ser fruto de uma relação direta entre contribuinte e fiscalização tributária.

Com efeito, as considerações anteriores levam a três conclusões: (i) *a legalidade tributária promove o princípio democrático*: a aprovação da exigência tributária por meio de um processo de representação democrática afasta o arbítrio e o abuso de poder a que

---

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 258.

¹¹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. p. 454.

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. p. 178.

¹¹⁵ Para evolução histórica do princípio da legalidade administrativa no Brasil, ver: RODRIGUES, Itiberê de Oliveira. “Fundamentos dogmático-jurídicos da história do princípio da legalidade administrativa no Brasil”. In: ÁVILA, Humberto Bergmann (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54-89.

poderia estar sujeito o contribuinte, individualmente considerado, bem como garante que serão privilegiados os valores aos quais a sociedade plural decidiu dar prevalência; (ii) *a legalidade tributária promove a igualdade*: ela assegura que aqueles em situação equivalente sejam tratados igualmente, o que seria dificultado sobremaneira se cada contribuinte pudesse manifestar sua anuência à exigência tributária diretamente ao Poder Executivo; (iii) *a legalidade tributária promove a segurança jurídica*: a lei deve promover a previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, “de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar”.¹¹⁶

2.3. Legalidade tributária no Direito brasileiro

A legalidade foi consagrada no Direito brasileiro por todas as Constituições, com exceção daquela de 1937.¹¹⁷

Com efeito, a garantia de que “ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” foi assegurada pela Constituição do Império de 1824 (art. 179, inciso I), pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 1891 (art. 72, § 1º) e pela Constituição de 1934 (art. 113, número 2).

Em 1946, a Constituição voltou a prever aquela garantia (art. 141, § 2º) e incluiu outra especificamente no campo tributário: “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça” (art. 141, § 34). A Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, previu que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 153, § 2º) e regulou a legalidade tributária em dois artigos distintos. Dispôs a proibição dirigida aos entes federados de “instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos

---

¹¹⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. p. 43 e 45.

¹¹⁷ ROTHMANN, Gerd. “O princípio da legalidade tributária”. p. 69. Em relação às Constituições de outros países, ver levantamento feito por Victor Uckmar, com base no qual o autor conclui que todas as Constituições consultadas dispõem expressamente que os tributos devem ser aprovados pelo competente órgão legislativo (UCKMAR, Victor. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, nota de rodapé n. 58, p. 25-31).

nesta Constituição” (art. 19, inciso I) e a garantia dos cidadãos de que “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça” (art. 153, § 29).¹¹⁸

Atualmente, a norma da legalidade está contemplada, de forma geral, no art. 5º, inciso II, da Constituição de 1988. Ele garante que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. De um lado, ao particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe e, de outro, à Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei autoriza.¹¹⁹ Isso quer dizer que qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade dos particulares deve necessariamente estar prevista em lei.¹²⁰

Pela mesma razão, a Constituição dispõe especificamente sobre a legalidade na esfera tributária. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado” aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, inciso I).¹²¹ A exigência de lei não fica restrita à instituição ou majoração de tributos. Com efeito, também as desonerações deverão estar previstas em lei, por força do art. 150, § 6º. O preceito dispunha, em sua redação original, que a anistia e a remissão envolvendo matéria tributária ou previdenciária só poderiam ser concedidas através de lei específica. Com a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 03/93, a norma se tornou mais ampla: subsídios, isenções, reduções da base de cálculo, concessões de crédito presumido, anistias e remissões só poderão ser concedidos mediante lei específica que regule exclusivamente a matéria.

É importante notar que, em matéria tributária, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei, não havendo espaço para delegação. Essa característica é chamada de reserva de lei, implicando “que somente a lei (ela mesma) é que institui ou majora tributo”.¹²² É que, como explica RICCARDO GUASTINI, as normas que atribuem competências contêm concomitantemente uma autorização e uma vedação. Isto é, quando

---

¹¹⁸ ROTHMANN, Gerd. “O princípio da legalidade tributária”. p. 69.

¹¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 82-83. Por isso o autor afirma que na “Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal”.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 252-255.

¹²¹ Brandão Machado lembra, ainda, que o princípio da legalidade para reger as relações entre a Administração Fazendária e os contribuintes também está consagrado no art. 37 da Constituição, que determina que a administração pública obedecerá ao princípio de legalidade (MACHADO, Brandão. “Princípio da legalidade e tributo”. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 12. Junho de 1995. p. 216-212).

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 290.

uma norma autoriza determinada fonte a disciplinar uma matéria, ela também proíbe que outra fonte disponha sobre o mesmo objeto.¹²³ Há, ainda, uma segunda regra de conduta proibitiva que impede o Poder Legislativo de delegar a outro sujeito a prerrogativa de editar normas sobre as matérias de competência legal.¹²⁴ Desse modo, quando a Constituição reserva a disciplina da matéria tributária à competência exclusiva da lei, ela veda que tais matérias sejam disciplinadas pelo Poder Executivo mediante regulamentos e mesmo que haja delegação do poder normativo pelo legislador.

Buscou-se utilizar, até aqui, o termo “legalidade tributária” e não “princípio da legalidade” ou “regra da legalidade”, a fim de respeitar as suas múltiplas dimensões. O tema é tratado por HUMBERTO ÁVILA, que esclarece ser o dispositivo constitucional “é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” fonte de três normas diferentes: a legalidade-regra, a legalidade-princípio e a legalidade-postulado. A legalidade como regra proíbe a criação ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar determinado “que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei”. Como princípio, estabelece a promoção dos ideais de liberdade e de segurança jurídica, bem como de estabilidade e de previsibilidade da atuação estatal. E como postulado, institui critérios para a aplicação de outras normas, vinculando a interpretação e a aplicação à lei e “pré-excluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico”.¹²⁵

Destarte, conforme afirma ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, o sistema constitucional tributário regula a relação entre o Estado e seus cidadãos no que se refere à exigência de tributos, estabelecendo regras que disciplinam a retirada compulsória de patrimônio dos cidadãos pelo Estado de forma lícita e em hipóteses expressamente previstas em lei.¹²⁶

É justamente pela atribuição de prerrogativas legiferantes às pessoas políticas que a Constituição outorga competência tributária. Isto é, a Constituição não cria tributos, ela

---

¹²³ GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: Giappichelli Editore, 1992. p. 199-200.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões do Direito Tributário*. 12. vol. São Paulo: Dialética, 2008. p. 257-269 (especialmente p. 264).

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.

¹²⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1996. p. 74.

possibilita que os entes federados os criem por meio de lei, a qual deverá tomar como critério a materialidade constitucionalmente indicada. Existente lei válida que veicule hipótese de incidência tributária, o nascimento da obrigação ocorre quando verificado(s) o(s) fato(s) que se subsuma(m) à hipótese abstrata.

Percebe-se, do exposto, que a legalidade tributária decorre da própria Constituição. Essa constatação é importante porque a reprodução normativa feita pelo art. 97 do Código Tributário Nacional não pode enfraquecer o fundamento constitucional da norma. Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA alerta: a repetição é um instrumento da segurança jurídica, na medida em que aumenta o acesso material e intelectual às normas tributárias. No entanto, a repetição, feita supostamente para auxiliar, não pode prejudicar. Ou seja, a instituição de normas gerais não pode tirar “o foco no instrumento normativo fundamental, que é a Constituição”.¹²⁷ Com isso, a legalidade tributária não poderá ser afastada ou restringida por eventuais alterações que venham a ser promovidas nas normas gerais de Direito Tributário.

O mencionado art. 97 do Código Tributário Nacional reafirma a legalidade em matéria tributária, ao prever que somente a lei pode estabelecer a instituição ou extinção de tributos, a sua majoração ou redução, e a definição de seus elementos essenciais (fato gerador, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo).¹²⁸

O mesmo Código conceitua tributo como prestação pecuniária *compulsória instituída em lei* (art. 3º). Com isso, a legislação “buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes” que figurarão como credor e devedor da obrigação tributária.¹²⁹ A referência à compulsoriedade não se refere ao cumprimento da obrigação, ou seja, não é que a prestação tributária seja obrigatória por estar prevista em lei, já que, nesse sentido o adimplemento de qualquer obrigação é

---

¹²⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 314-317.

¹²⁸ MACHADO, Brandão. “Princípio da legalidade e tributo”. p. 216.

¹²⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 18-19.

compulsório.¹³⁰ Enunciar que a obrigação tributária é compulsória significa afirmar que o elemento “vontade” não está presente na configuração típica do acontecimento.¹³¹

A obrigação tributária só terá, portanto, origem na lei. A legislação prevê abstratamente um fato, vinculando-o a uma determinada obrigação tributária, a qual surgirá com a realização daquela situação fática prevista na norma.¹³² Em outras palavras, a obrigação tributária nasce com a verificação do fato gerador.¹³³ Por isso é possível afirmar o caráter *ex lege* da obrigação tributária.

2.4. Papel da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária (seu caráter *ex lege*)

Pode-se fazer referência à legalidade tributária para afirmar, dentre outras situações, que ela garante que os tributos sejam instituídos ou majorados por lei, que todos os elementos essenciais da obrigação tributária constem de diploma legal, e que somente a lei atribua responsabilidade tributária. O caráter *ex lege* da obrigação tributária é ressaltado neste trabalho, todavia, com um propósito específico: afirmar que ela é instituída *única e exclusivamente pela lei*. Vale dizer, que a manifestação de vontade do sujeito passivo não é nem necessária nem suficiente à instituição da obrigação tributária.

A respeito da influência da vontade sobre os fatos que entram no mundo jurídico, convém ressaltar a classificação feita por PONTES DE MIRANDA, em fatos jurídicos *stricto sensu*, atos-fatos jurídicos, atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos. Em linhas gerais, pode-se afirmar que os fatos jurídicos *stricto sensu* e os atos-fatos jurídicos são aqueles em que a situação fática ingressa no mundo jurídico independentemente da

---

¹³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Parcelamento, confissão de dívida e questionamento judicial”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 323-332 (especialmente p. 324).

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 27.

¹³² Nesse sentido, VALDES COSTA, Ramon. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Montevideo: Uruguaya Colombino, 1970. p. 115.

¹³³ Constatação há muito feita por Brandão Machado para superar a teoria procedimentalista do lançamento tributário: MACHADO, Brandão. “Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 6. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Editora Resenha Tributária, 1986. p. 1309-1378 (especialmente p. 1325).

vontade humana. Já os atos jurídicos *stricto sensu* e os negócios jurídicos são aqueles em que a vontade e a atividade inter-humana constroem o mundo jurídico.¹³⁴

Assim, os fatos jurídicos *stricto sensu* seriam aqueles que ingressam no mundo jurídico sem que haja em sua composição um ato humano, ainda que antes de sua entrada no mundo jurídico o tenha havido. São exemplos dessa espécie o nascimento e a morte.¹³⁵

Os atos-fatos jurídicos consistiriam em atos humanos nos quais não houve vontade ou em que a manifestação volitiva é irrelevante. A sua juridicidade e a sua eficácia são *ex lege*: “a lei os faz jurídicos e lhes atribui efeitos, quer os tenham querido, ou não, as pessoas que os praticaram”.¹³⁶ É exemplo de ato-fato a transmissão da posse pela tradição.¹³⁷

Os atos jurídicos *stricto sensu* são manifestações ou declarações unilaterais de vontade dirigidas a obter um resultado juridicamente regulado, como ocorre no reconhecimento de paternidade e na escolha pelo credor entre as possíveis obrigações alternativas.¹³⁸

Por fim, o conceito de negócio jurídico “surgiu exatamente para abranger os casos em que a vontade humana pode criar, modificar ou extinguir direitos, pretensões, ações, ou exceções”.¹³⁹ Nos negócios jurídicos, o suporte fático é justamente a manifestação de vontade, que encontra baliza nos limites legais.

---

¹³⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 446.

¹³⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. p. 187.

¹³⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo I. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 83-84. Continua o autor: se esvaziamos os atos humanos de vontade, se não a levamos em conta para a juridicização, o *actus* é *factum*, e como tal é que entra no mundo jurídico (Tomo II, p. 373).

¹³⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. p. 374.

¹³⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 150 e 157-160. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II. p. 446-452.

¹³⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 3.

O “fato gerador”¹⁴⁰ da obrigação tributária revestiria, nesse contexto, o caráter ou de fato jurídico *stricto sensu* ou de ato-fato jurídico, mas nunca de ato jurídico ou de negócio jurídico. Isso porque a hipótese de incidência tributária pode ser uma situação de fato, em que não há ato de vontade, ou uma situação jurídica, que surge pela manifestação de vontade das partes (art. 116, incisos I e II do Código Tributário Nacional). De uma forma ou de outra, será sempre um fato jurídico para o Direito Tributário, porque a legislação tributária identifica uma situação na realidade e a faz ingressar no mundo jurídico estabelecendo os seus efeitos, independentemente de manifestação de vontade dos indivíduos para que isso aconteça.¹⁴¹

Por exemplo, a sucessão pela morte, que dá ensejo ao imposto sobre sucessões, seria um fato jurídico *stricto sensu*, porquanto ausente o ato de vontade. Em relação ao negócio jurídico de compra e venda de mercadorias, que dá ensejo ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sob a ótica do Direito Tributário, há um ato-fato jurídico. Isso porque, conquanto haja manifestação de vontade de celebrar o negócio, ela não faz parte do suporte fático da obrigação tributária, nem é responsável pela determinação dos efeitos tributários.

Nesse sentido, SÁINZ DE BUJANDA afirma que, para o nascimento da obrigação tributária, o fato imponível – seja ele um ato, seja um negócio jurídico – tem sempre o caráter de puro fato. Ele tem um significado exclusivamente fático, dado que a vontade dos sujeitos que realizam o fato em questão será relevante para provocar certos efeitos jurídicos – aqueles objetivados por tais sujeitos –, porém não para dar origem ao vínculo tributário, sobre o qual interfere exclusivamente a lei.¹⁴²

---

¹⁴⁰ Para as críticas feitas à expressão “fato gerador” e as razões para adotá-la, ver: COSTA, Alcides Jorge. “Da teoria do fato gerador”. In: *Curso sobre teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, 1975. p. 117-132.

¹⁴¹ Nesse sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 125-168 (especialmente p. 140); COSTA, Alcides Jorge. “Da teoria do fato gerador”. p. 120; AMARO, Luciano. “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária; CEEU, 1986. p. 343-409 (especialmente p. 348); BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 166.

¹⁴² BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. In: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965-66. n. 60, p. 804.

Por conseguinte, a manifestação de vontade do sujeito passivo pode ser relevante ao nascimento da situação jurídica prevista como fato gerador, mas não será determinante à instituição da obrigação tributária. Esclarece-se essa afirmação por meio de um exemplo. O contrato de compra e venda de um imóvel é um negócio jurídico cujos efeitos podem ser definidos pela vontade das partes. O negócio, em si, é relevante para o nascimento da obrigação tributária do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, no sentido de que ela só surge com a sua celebração. No entanto, os efeitos do nascimento da obrigação tributária não podem ser acordados pelas partes do negócio jurídico. Eles estão previstos em lei. A grande diferença é que o particular escolhe celebrar ou não o negócio jurídico; no entanto, uma vez celebrado o negócio, ele não escolhe se a relação tributária nascerá ou não, porque ela decorre da lei.

Por isso, quando se enuncia que a instituição da obrigação tributária não se relaciona com a manifestação de vontade do sujeito passivo, quer-se afirmar que os efeitos tributários não são determinados pela vontade das partes. Isto é, do “fato da vida” não nasce nenhuma obrigação se a lei não lhe atribuir tal efeito. Aquilo que determina o surgimento da obrigação não é o fato, mas a lei que atribui a tal fato determinada eficácia.¹⁴³

Com efeito, a lei tributária descreve hipoteticamente um fato que, ao ser realizado em concreto, gera uma consequência jurídica, a qual também resulta da lei: o fato se torna gerador da obrigação tributária.¹⁴⁴ A legalidade tributária assume, nesse cenário, o significado de que *a manifestação de vontade é irrelevante ao nascimento e à conformação da obrigação tributária*.

Esse entendimento, contudo, não é unânime. Apesar de analisar a questão em contexto diverso do parcelamento tributário, vale ressaltar a opinião de ANTONIO BERLIRI, o qual se destaca por defender a influência da vontade do sujeito passivo no surgimento da obrigação tributária.

---

¹⁴³ PUGLIESE, Mario. *Istituzioni di Diritto Finanziario – Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 1937. p. 104.

¹⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 142; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. p. 235.

Segundo o autor, ainda que a afirmação de que a obrigação nasce da lei seja exata, a conclusão de que a vontade do contribuinte é insignificante ao seu nascimento é exagerada.¹⁴⁵ Para ele, há casos excepcionais em que a vontade do sujeito passivo participa do processo de criação da obrigação tributária. São eles: (i) a obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo pode nascer de um verdadeiro contrato, como ocorre nas convenções que estabelecem o pagamento de uma tarifa em contraprestação a um serviço de forma facultativa (“convênio de abono facultativo”); (ii) a vontade do contribuinte pode ser relevante, mesmo que indiretamente, ao nascimento da obrigação quando a lei conceder um benefício, condicionado por um determinado destino aos bens ou pela atividade do contribuinte, bem como quando ela condicionar a aplicação do benefício fiscal ao requerimento do contribuinte, de forma tal que, faltando tal pedido, o tributo seja exigido normalmente; (iii) nos tributos sobre o registro ou sobre o selo, a obrigação tributária só surge mediante requerimento do contribuinte; (iv) a vontade do contribuinte pode ser relevante como elemento qualificador do fato gerador, de acordo com a finalidade do negócio jurídico celebrado; (v) e ainda há tributos que dependem de uma declaração de vontade do contribuinte, como o imposto de importação, o qual depende da declaração aduaneira.¹⁴⁶

SÁINZ DE BUJANDA refutou, uma a uma, as exceções formuladas por ANTONIO BERLIRI. A respeito da primeira situação, que se refere ao nascimento “*ex-contractu*” da obrigação tributária, o autor espanhol concluiu que, dentro de um ordenamento que consagre o princípio constitucional de legalidade tributária, tais convênios de abono facultativo não podem ser uma fonte de obrigações, mas, no máximo, uma forma de liquidação contratual. Ademais, se os convênios operam como verdadeira fonte da obrigação, será necessário proclamar a ilegitimidade constitucional das normas que os regulam.¹⁴⁷

Ora, em relação a essa primeira “exceção”, é preciso lembrar que “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (art. 123 do Código Tributário Nacional), ainda

¹⁴⁵ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. vol. II. Tomo I. Milano: Giuffrè, 1957. p. 208-209.

¹⁴⁶ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. p. 208-212.

¹⁴⁷ BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. n. 60, p. 820-821.

que obriguem os contratantes. Desse modo, mesmo que um contrato possa obrigar uma das partes ao pagamento do tributo – como, por exemplo, ocorre com a maioria dos contratos de locação, que obrigam o locatário ao pagamento do IPTU –, essa previsão contratual não é oponível ao Fisco, pois o contribuinte continua sendo aquele previsto em lei – no caso do exemplo, o locador.¹⁴⁸

A segunda situação também não configura uma exceção ao princípio da legalidade. A lei prevê a concessão de um benefício fiscal se, e somente se, forem atendidas determinadas exigências. Nesse caso, tal qual em tantos outros, a manifestação de vontade do particular é logicamente anterior à produção de efeitos tributários. Vale dizer, existem duas possibilidades: a primeira delas é a de realização de determinada atividade da forma X; a segunda, da forma Y. A lei só contempla com o benefício a atividade desenvolvida do modo X. Sendo assim, a lei incidirá e o particular se beneficiará do incentivo somente se adotar a conduta prevista em lei. São requisitos legais para a fruição do benefício.

Para SÁINZ DE BUJANDA, o segundo grupo de exceções dirige-se a mostrar a relevância indireta da vontade no campo das isenções. Analisando o caso da isenção concedida ao contribuinte que der determinada destinação aos seus bens, o autor afirmou que o nascimento da obrigação se dará exclusivamente pela vontade da lei. É certo que o sujeito pode adotar um ou outro comportamento, isto é, destinar os bens ao uso tributado ou isento, só que essa vontade é anterior ao fato impositivo e, por isso, não gera efeitos tributários. De nada importa a vontade: se o bem for utilizado da forma prevista para que haja isenção, a obrigação será minorada ou nem surgirá; se o bem for usado de modo diverso daquele previsto na norma de isenção, o tributo deverá ser pago integralmente. Outro caso previsto no segundo grupo de exceções consiste na situação em que a aplicação de um determinado benefício fiscal está legalmente condicionada a um expresse requerimento do contribuinte. No entanto, o requerimento do contribuinte não é a fonte da isenção, e sua inatividade não pode ser considerada fonte da obrigação.¹⁴⁹

---

¹⁴⁸ “A jurisprudência do STJ entende que o locatário não tem legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito tributário do IPTU, uma vez que, à luz do art. 34 do CTN, o “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”, não se admitindo, por outro lado, nos termos do art. 123 do CTN, que convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, possam modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (Agravado Regimental no Agravado Regimental no Recurso Especial n. 1131379/RJ, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18.03.2010, DJe 25.03.2010).

¹⁴⁹ BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. n. 60, p. 821-822.

ALCIDES JORGE COSTA também refutou os exemplos trazidos por ANTONIO BERLIRI, exceto por este, de aplicação de benefícios fiscais a pedido do contribuinte. Para o autor, neste caso a vontade exerce um certo papel no nascimento e na configuração da obrigação tributária, como ocorre com os benefícios concedidos para as atividades exercidas nas áreas da SUDENE ou da SUDAM. A fim de gozar do abatimento do imposto de renda, o contribuinte deve fazer a sua opção na declaração, já que é permitido que ele opte por não gozar do incentivo fiscal para não submeter seu investimento às restrições instituídas em lei. Na lição do autor, quando o contribuinte faz a declaração com sua opção, trata-se efetivamente de um ato de vontade, o qual configura a obrigação tributária.¹⁵⁰ Em que pese esse posicionamento e embora a manifestação de vontade seja essencial à concessão do benefício fiscal, entende-se que ela não é elemento criador ou extintivo da obrigação tributária. Apesar de a lei exigir a declaração do contribuinte, é ela própria, a lei, que institui o benefício fiscal e estabelece os requisitos para a sua fruição.

O terceiro caso pode ser explicado da mesma forma: um dos requisitos legais para o surgimento da obrigação tributária é o requerimento do contribuinte.¹⁵¹ A prática de atividades econômicas, aliada ao expresso pedido do sujeito passivo, são previstas em lei como a situação que, ocorrida faticamente, é apta a gerar efeitos tributários.

Sobre a quarta situação descrita por ANTONIO BERLIRI, é possível afirmar que a vontade do contribuinte seja relevante para qualificar o fato jurídico e não o fato gerador.¹⁵² Imaginemos um imposto que incida sobre a compra e venda, mas não sobre a doação. A vontade do contribuinte de entregar a coisa mediante pagamento ou gratuitamente é elemento necessário para caracterizar o ato como uma compra e venda ou como uma doação. No entanto, os efeitos jurídicos somente surgem depois de feita esta classificação. Assim, se a coisa for entregue mediante pagamento haverá compra e venda e, consequentemente, o imposto incidirá; se o for gratuitamente, haverá doação sem a incidência desse tributo.

---

¹⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. “Da teoria do fato gerador”. p. 120-121.

¹⁵¹ BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. n. 60, p. 823.

¹⁵² BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. n. 60, p. 825.

Por fim, a respeito da quinta hipótese aventada, as declarações dos particulares prestam informações à Administração sobre a existência e sobre as características dos fatos geradores, bem como iniciam, quando isso for necessário, o procedimento de liquidação do tributo. Ocorre que nem o nascimento da obrigação tributária se produz pela manifestação de vontade, nem o débito pode depender do conteúdo dessa declaração. Com efeito, o nascimento e a extensão da dívida serão produzidos por elementos predeterminados pela norma tributária.¹⁵³

Aliás, mesmo nos casos em que as normas tributárias têm justamente a função de induzir a vontade do contribuinte, elas não perdem seu caráter *ex lege*. Segundo LUÍS EDUARDO SCHOUERI, as normas tributárias indutoras preveem tributos que, além da função arrecadatória, funcionam como instrumentos a serviço do Estado na intervenção no Domínio Econômico por indução.¹⁵⁴ A intervenção por indução se dá por meio de estímulos e desestímulos ao agente econômico que pode, no entanto, adotar conduta diversa daquela incentivada ou desencorajada pela norma, sem incorrer em ilícito. A norma tributária indutora prevê mais de uma consequência, possibilitando que o seu destinatário escolha adotar um ou outro comportamento. Conforme sua escolha, o ordenamento lhe imputará uma consequência.¹⁵⁵ Isso não quer dizer que a vontade do contribuinte altere a obrigação tributária, mas que a obrigação tributária nasce – por previsão legal – de forma diferente conforme a manifestação de vontade do contribuinte. É algo sutilmente diverso.

É o que se extrai do seguinte exemplo: a norma do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU prevê que se o contribuinte for proprietário do imóvel e cumprir a função social da propriedade, ser-lhe-á aplicada determinada alíquota. Já se o contribuinte for proprietário do imóvel e deixar de observar a sua função social, então serão aplicadas alíquotas progressivas.¹⁵⁶ A manifestação de vontade é elemento logicamente anterior ao surgimento da obrigação tributária. Desse modo, contribuinte decide se cumprirá ou não a função social da propriedade, só que não é a sua vontade que define se as alíquotas serão ou não progressivas. Vale dizer, a norma pretende atuar sobre a vontade, porém esta permanece sendo logicamente anterior ao fato gerador.

---

¹⁵³ BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. n. 60, p. 826-827.

¹⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. *passim*, especialmente p. 26-30.

¹⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. p. 41-69.

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. p. 31.

Assim, conforme afirma SAMPAIO DÓRIA, ao analisar os casos de indução do comportamento do contribuinte, a vontade pessoal, incentivada pela lei, não atua diretamente sobre as consequências tributárias do ato praticado (que sempre serão consequências *ex lege*). O elemento vontade funciona no campo tributário como fator negativo, “que não influi diretamente no surgimento da obrigação, mas sim no pressuposto fático que a condiciona”.¹⁵⁷

Desse modo, a vontade de incorrer no fato descrito pela lei como gerador não se confunde com a vontade de originar a obrigação tributária. A vontade do particular pode não ser irrelevante no primeiro caso, no sentido de que dela podem depender os negócios jurídicos previstos como fatos geradores; no entanto, essa manifestação atua tão-somente no âmbito do fato descrito na hipótese tributária, ou seja, o particular escolhe se quer ou não praticar o fato tal qual previsto na hipótese. Uma vez concretizada a hipótese tributária, a vontade é irrelevante ao nascimento da respectiva obrigação, que se dá *ex lege*.¹⁵⁸ Por isso, é possível afirmar que a manifestação de vontade ocorre em um momento logicamente anterior ao nascimento da obrigação tributária.

As considerações anteriores permitem chegar a uma importante conclusão: a manifestação de vontade do sujeito passivo tem papel irrelevante à instituição da obrigação tributária. No máximo, essa manifestação será importante para a conformação de uma situação jurídica, a qual é prevista em lei como fato gerador tributário; isso ocorre, entretanto, em momento logicamente anterior ao nascimento da obrigação tributária.

2.5. Controle da aplicação e do conteúdo da lei: princípio da inafastabilidade da jurisdição

Em matéria tributária, não se exige somente que os tributos sejam criados por lei, mas também que haja mecanismos de controle da legalidade da tributação. O contribuinte

---

¹⁵⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: sem editora, 1968. p. 268.

¹⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. p. 139; JARACH, Dino. *O fato impositivo*. 2. ed. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 143-144.

tem, portanto, o direito de recorrer ao Poder Judiciário para questionar, de um lado, se a Administração Pública está ou não agindo em conformidade com a lei e, de outro, se a própria lei que lhe está sendo aplicada é ou não constitucional.

É o que defende ROQUE CARRAZZA, para quem de nada adiantaria o nosso ordenamento jurídico garantir que o contribuinte só seja compelido a pagar os tributos com respaldo em lei, se não fosse permitido submeter ao Judiciário a questão de saber se a tributação está sendo levada a efeito de acordo com esta mesma lei, e mais, se ela é ou não constitucional.¹⁵⁹

Nesse sentido, a Constituição garante que lesões ou ameaças a direito serão submetidas à apreciação do Poder Judiciário. Esta garantia não poderá ser excluída nem mesmo por lei (art. 5º, inciso XXXV).¹⁶⁰ Assim, há um direito à tutela judicial efetiva como instrumento posto à disposição das pessoas para defender seus bens e direitos. A primeira garantia que decorre – lógica e cronologicamente – desse direito é a de acesso à jurisdição, que se concretiza na prerrogativa de ser parte em um processo e de promover a atividade jurisdicional a fim de obter uma decisão sobre as pretensões formuladas. Em seguida, o particular tem direito, por exemplo, a um juiz imparcial e a um processo de duração razoável.¹⁶¹

Ao lado desse acesso ao Poder Judiciário, em geral, o Estado de Direito determina, ainda, o controle de constitucionalidade das leis, para garantir a supremacia da Constituição e dos direitos por ela protegidos. Nesse sentido, JACQUES CHEVALLIER afirma ser o controle de constitucionalidade das leis condição essencial do Estado de Direito, porque, na sua ausência, a Constituição não tem mais do que um caráter simbólico.¹⁶²

Por isso, a Constituição atribui a função de guarda do texto constitucional ao Supremo Tribunal Federal (art. 102, inciso I, alínea “a”). Além dessa forma de controle de constitucionalidade abstrato, também é prevista uma forma de controle concreto, por meio

---

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. p. 257-259.

¹⁶⁰ É o texto do dispositivo: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁶¹ SENDRA, Vicente Gimeno; MORAL, Antonio Torres del; ALLARD, Pablo Morenilla; MARTÍNEZ, Manuel Díaz. *Los derechos fundamentales y su protección jurisdiccional*. Madrid: Editorial COLEX, 2007. p. 601-605.

¹⁶² CHEVALLIER, Jacques. *L'État de droit*. 2. ed. Paris: Montchrestien, 1994. p. 88.

da qual se permite que os demais órgãos do Poder Judiciário afastem a aplicação de lei reputada como incompatível com a ordem constitucional. As formas de controle de constitucionalidade serão analisadas, com mais detalhes, no próximo capítulo.¹⁶³

O que se quer afirmar é que não basta a existência de lei para que os direitos do sujeito passivo sejam efetivamente protegidos. Em primeiro lugar, é necessário que essa lei seja válida em face da Constituição. Em segundo lugar, é necessário que essa lei seja adequadamente aplicada pela Administração Pública. Em terceiro lugar, é necessário que o particular possa recorrer ao Poder Judiciário sempre que entender que as duas primeiras exigências – ligadas à validade e à correta aplicação da lei – não foram atendidas.

Nesse contexto, o princípio da legalidade vincula-se fortemente ao princípio da inafastabilidade da jurisdição. Isso porque o respeito à lei tem o significado de proteger o cidadão contra agressões indevidas à sua esfera jurídica. Essa garantia é efetivada na medida em que aquele que tenha sido lesado por atos do Poder Público tenha a possibilidade de impugná-los.¹⁶⁴ Conforme lição de SOUTO MAIOR BORGES, se a lei ultrapassar os limites constitucionais da competência tributária, esse vício de validade será diretamente apurável pelo Poder Judiciário. Por isso, a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário nenhuma ameaça ou violação a direito individual, já que essa apreciação “é uma fonte de responsabilização estatal por ilicitude de ato legislativo, ou seja, sua contrariedade aos parâmetros constitucionais”.¹⁶⁵

Essa questão será novamente debatida – e então aprofundada – quando se tratar da possibilidade de as leis que instituem os parcelamentos tributários preverem cláusulas de desistência da ação judicial e de renúncia ao direito em que se funda tal ação como condições de ingresso no programa. O importante, neste momento, é deixar claro que “o Estado se submete à lei porque se submete à jurisdição”, como bem apontou CARLOS ARI SUNDFELD. O autor chega a essa conclusão a partir do raciocínio de que se o Estado deve

---

¹⁶³ Ver ponto 3.2.2.1.

¹⁶⁴ No original: “Il rispetto della legge, infatti, non può avere alcun altro significato, se non quello di garantire il cittadino da indebite aggressioni nella sua sfera giuridica; questa garanzia si attua, dando a chi sia leso da atti dell'autorità, la possibilità di impugnarli e di impugnarli a causa di una violazione di legge” (SATTA, Filippo. *Introduzione ad un corso di diritto amministrativo*. Padova: CEDAM, 1980. p. 48).

¹⁶⁵ BORGES, José Souto Maior. “Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 217-226 (especialmente p. 224).

se submeter às normas jurídicas e se o descumprimento delas é sancionado (punido) pelo próprio Estado, a forma de evitar que ele escape à sanção é o Judiciário. Esse órgão – independente, e, por isso, imparcial – “é quem, dentro do Estado, incumbe-se de velar pelo respeito dos demais Poderes à ordem jurídica, negando efeito às leis inconstitucionais e anulando atos administrativos ilegais”.¹⁶⁶

Todas as considerações feitas anteriormente permitem formular algumas conclusões: (i) a imposição tributária decorre necessariamente de lei, por mandamento constitucional; (ii) é inaceitável que a instituição da obrigação tributária se dê por manifestação de vontade do sujeito passivo, ainda que em acordo consensual com a Administração Tributária, já que a legalidade, além do conteúdo inicial de autoimposição, garante também a promoção do princípio democrático, da igualdade e da segurança jurídica; (iii) é preciso que o tributo seja instituído por lei constitucional, aplicada legalmente pela Administração Pública e controlável por meio do Poder Judiciário.

Essas conclusões serão pertinentes no terceiro capítulo, quando se defender que a confissão do débito tributário, exigida do sujeito passivo para o ingresso nos programas de parcelamento, não é apta nem a criar a obrigação tributária, nem a suprir eventual falta de relação existente entre a situação fática ocorrida e o fato abstratamente previsto em lei. Também serão relevantes, no capítulo quarto, quando se investigar a compatibilidade das cláusulas de desistência da ação judicial e de renúncia ao direito em que ela se funda com o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

---

¹⁶⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43.

3. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO E EFEITOS DA CONFISSÃO IRREVOGÁVEL E IRRETRATÁVEL DO DÉBITO PARCELADO

O regime legal vigente prevê que o ingresso no programa de parcelamento importa em *confissão irrevogável e irretratável* dos débitos parcelados. De acordo com a legislação, essa manifestação configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil.

Uma das questões a que se propõe este trabalho é investigar se essa confissão caracteriza manifestação de vontade do contribuinte apta a gerar efeitos tributários e, se isso for permitido, identificar quais são eles e qual a sua extensão. Outro ponto de investigação essencial diz respeito ao alcance da previsão de irrevogabilidade e irretratabilidade dessa confissão.

O estudo analisará essas questões a partir de quatro exemplos:

- 1) Diante da utilização por um particular de um bem de outrem e de um único pagamento, o Fisco reconhece a existência de uma operação de compra e venda, cuja despesa é indedutível do imposto de renda. Em seguida, o contribuinte insere o débito tributário decorrente da glosa dessa despesa em programa de parcelamento, mas diverge da Fiscalização quanto ao enquadramento jurídico desse fato. Para ele, juridicamente, essa operação configura um contrato de *leasing* com opção de compra e pagamento adiantado do Valor Residual Garantido, e a despesa é dedutível do imposto de renda.
- 2) Após a confissão, a lei instituidora do tributo cujo débito foi parcelado é declarada inconstitucional.
- 3) O contribuinte constata que o advento da prescrição tributária em relação ao débito parcelado se deu em momento anterior ao da confissão.

- 4) O contribuinte – sociedade de advogados – parcela o débito decorrente do imposto sobre serviços sobre o número de profissionais habilitados que prestam serviço em nome da sociedade (art. 9º, §3º, do Decreto-Lei nº 406/68). No entanto, inclui erroneamente os estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarreta a majoração da base de cálculo do ISS.

Antes de analisar cada um desses exemplos, são necessárias algumas considerações acerca do instituto da confissão.

3.1. Confissão e seus efeitos

Algumas decisões administrativas e judiciais consideram que a confissão feita no momento da adesão ao programa de parcelamento implica o reconhecimento da legitimidade do débito parcelado. Com isso, pôr-se-ia “fim ao litígio nos exatos limites dos valores parcelados”¹⁶⁷ e não se poderia mais discutir em juízo a legalidade da cobrança, por faltar ao contribuinte interesse jurídico na ação.¹⁶⁸

Entretanto, a confissão não produz este efeito de tornar incontestado o débito parcelado. Os efeitos da confissão são muito mais estreitos, já que ela diz respeito apenas a fatos. Nos termos do art. 348 do Código de Processo Civil, *há confissão quando a parte admite a verdade de um fato*, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. Quando o sujeito reconhece os fatos, dispensa a produção de provas sobre eles pela contraparte. Nesse sentido, a eficácia da confissão é a comprovação dos fatos a que se refere.¹⁶⁹

Tanto é assim que o instituto é objeto da Seção III do Capítulo VI do Código de Processo Civil, o qual se destina às provas. O art. 350 prevê que a *confissão judicial faz*

---

¹⁶⁷ Processo nº 10166.722863/2010-82, Acórdão nº 2301-002.878, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, Relator: Wilson Antonio de Souza Correa, julgado em 20/06/2012.

¹⁶⁸ Recurso Especial nº 1218835/RS, STJ, Segunda Turma, Relatora: Desembargadora convocada Diva Malerbi, julgado em 21/02/2013, DJe 27/02/2013.

¹⁶⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 425.

prova contra o confitente, e o art. 353 dispõe que a confissão extrajudicial feita por escrito tem a mesma eficácia probatória da judicial.

Por isso, PONTES DE MIRANDA afirma que na confissão não há uma manifestação de vontade daquele que confessa, mas uma declaração de conhecimento dos fatos.¹⁷⁰ Seguindo a classificação proposta pelo autor, a confissão entra na classe dos atos jurídicos *stricto sensu* e não dos negócios jurídicos.¹⁷¹ Logo, a “sua eficácia é probatória; não, negocial”.¹⁷² Sendo assim, pela confissão não se forma um contrato, não se constitui uma obrigação,¹⁷³ não se criam, modificam, transmitem ou extinguem direitos.¹⁷⁴

Por dizer respeito somente à matéria fática, a existência de um direito ou de uma relação jurídica não pode ser objeto de confissão.¹⁷⁵ Ou seja, ao confessar, o sujeito declara fatos, mas não reconhece o direito alegado pela outra parte, assim como não confessa a incidência de normas jurídicas.¹⁷⁶ A pretensão e a resistência permanecem, porque da confissão não se conclui que o direito objeto do litígio deva ser atribuído à parte contrária.¹⁷⁷ Por esta razão, a confissão diferencia-se com nitidez de institutos como a renúncia a direitos ou o reconhecimento jurídico do pedido, os quais se referem a direitos. Tendo isso em vista, mesmo diante da confissão, o juiz deve verificar se do fato confessado decorre o efeito jurídico pretendido.¹⁷⁸

As leis que regulam o parcelamento tributário preveem que a confissão configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil. O já mencionado art. 348 dá a definição de confissão e dispõe que ela pode ser judicial ou

---

¹⁷⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV (arts. 282-443). Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 281. Na mesma linha: DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 623. No sentido de que a confissão é tanto um meio de prova como um ato de vontade, ver: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 444-453.

¹⁷¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo II, p. 455-456.

¹⁷² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III, p. 427.

¹⁷³ SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. vol. 2. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 444.

¹⁷⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. p. 628.

¹⁷⁵ SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de processo civil*. vol. 1: processo de conhecimento. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 346.

¹⁷⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV p. 282 e 289.

¹⁷⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. p. 432.

¹⁷⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 352-353.

extrajudicial. Será judicial se for feita perante o juiz em face de um litígio que lhe foi submetido para julgamento e extrajudicial quando obtida na ausência do órgão jurisdicional.¹⁷⁹ De acordo com o art. 353, a confissão extrajudicial feita por escrito tem eficácia probatória, retirando da parte a quem é feita o ônus de produzir prova para demonstrar o fato confessado.¹⁸⁰ O art. 354, por fim, estabelece a indivisibilidade da confissão, isto é, ela deverá ser valorada em seu conjunto, não podendo ser compartimentada para se aceitá-la apenas em alguns pontos, do contrário, atribuir-se-ia a quem confessou afirmação diferente daquela que realmente foi feita.¹⁸¹

Aplicadas as constatações anteriores especificamente ao âmbito do Direito Tributário, pode-se afirmar que o contribuinte admite a *prática* de fatos previstos em lei como geradores de obrigações tributárias, para inserir os respectivos débitos no programa de parcelamento. Mas ele não “confessa” a relação jurídico-tributária e, com isso, não necessariamente reconhece a legitimidade da dívida tal qual parcelada. O sujeito passivo confessa os fatos e não a incidência da norma sobre o fato, porque a incidência é matéria de direito, o qual não é objeto da confissão. Por consequência, a manifestação do sujeito passivo, individualmente considerada, não faz nascer a obrigação tributária,¹⁸² nem legitima a sua cobrança.

A esse respeito, destaca-se a ressalva feita por HUMBERTO ÁVILA: a confissão, embora ateste a ocorrência de fatos, não serve como meio de prova da ocorrência de qualquer fato. Isso porque há fatos, cuja ocorrência depende de uma forma ou de um documento, que não podem ser provados pela mera confissão. É, por exemplo, o caso da prova da propriedade de um imóvel, “cuja demonstração depende da existência de uma escritura pública”.¹⁸³ Desse modo, a confissão só valerá como meio de prova do fato, se a

---

¹⁷⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 353 e 356.

¹⁸⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 356.

¹⁸¹ SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. p. 457.

¹⁸² MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, outubro de 2007. p. 47-53 (especialmente p. 51).

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. “Parcelamento e confissão de dívida no Direito Tributário”. In: DE SANTI, Eurico Diniz (Org.). *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 261-270 (especialmente p. 264).

sua natureza não reclamar que a prova seja feita de forma especial.¹⁸⁴ Além disso, seu valor probatório não é absoluto: a confissão não produz efeitos incontestáveis em face da cognição judicial. O juiz poderá superar a confissão se, com base nos demais elementos de prova constantes dos autos, se convencer de que o fato ocorreu de forma diversa.¹⁸⁵ Trata-se da regra da livre apreciação da prova pelo juiz (art. 131 do Código de Processo Civil).

A confissão tem, nesse contexto, o efeito de dispensar a prova da ocorrência de alguns fatos pela Administração Tributária.

A confissão também produz outro efeito. A Lei nº 10.684/03 (*Paes*) previu que os “débitos ainda *não constituídos* deverão ser confessados” (art. 1º, § 2º). O Código Tributário Nacional utiliza a expressão “constituição de crédito tributário” para se referir ao lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo (art. 142).¹⁸⁶ O débito ainda não constituído é, na linguagem do Código, aquele que não foi objeto de lançamento tributário. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a confissão do débito equivale à constituição do crédito tributário, o qual poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa e cobrado, independentemente de qualquer procedimento administrativo.¹⁸⁷

*No caso de créditos não constituídos, a confissão tem o efeito de levar ao conhecimento do Fisco a prática dos fatos geradores e de apurar o tributo devido.*¹⁸⁸

---

¹⁸⁴ SANTOS, Moacyr Amaral. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. IV – arts. 332 a 475. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 100.

¹⁸⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. p. 437; MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. Campinas: Millennium, 1999. p. 393-394. No mesmo sentido: COSTA, Moacyr Lobo da. *Confissão e reconhecimento do pedido*. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 74.

¹⁸⁶ Para uma crítica às disposições contraditórias do Código em relação ao lançamento, ver: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 338-342.

¹⁸⁷ Agravo Regimental no Agravo nº 1279287/MG, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 10/08/2010, DJe 23/08/2010. Para uma análise crítica sobre a ideia de que a cobrança de tributo prescinde de uma atividade privativa da autoridade administrativa, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 584-598.

¹⁸⁸ Essa confissão deve ser feita dentro do prazo decadencial; do contrário, ela não produz o efeito de reavivar o crédito extinto, como se verá a seguir (ponto 3.2.2.2).

A análise do instituto da confissão sob a perspectiva processual leva, portanto, ao reconhecimento de seus efeitos probatórios e não negociais. Mesmo que não fosse assim, outra conclusão não poderia ser obtida na esfera tributária. Ou seja, as leis que instituem os programas de parcelamento de débitos tributários preveem que a confissão rege-se pelo disposto no Código de Processo Civil. Mas, ainda que uma lei federal específica em matéria tributária atribuisse outros efeitos à confissão, que não fossem exclusivamente probatórios, essa lei não estaria em consonância com as exigências do Direito Tributário. Nesta matéria, não pode haver confissão de dívida com eficácia constitutiva de direitos e obrigações.¹⁸⁹ Isto é, a confissão não pode ser entendida como um ato de manifestação de vontade apto a gerar um negócio jurídico entre sujeito passivo e Fisco, criando a obrigação tributária. Por tudo o que já se disse sobre o caráter *ex lege* da obrigação tributária, ela só nasce se, cumulativamente, (i) houver lei válida ligando uma consequência tributária à previsão hipotética de um fato; e (ii) for verificada a ocorrência concreta do fato descrito hipoteticamente.

Conforme ensina MARIO PUGLIESE, a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, indisponível tanto para a Administração, quanto para o contribuinte. De tal modo, o vínculo obrigacional não surge se não existir uma norma legal que o determine. Em razão disso, não se pode admitir que uma obrigação tributária decorra apenas de uma declaração, voluntária ou involuntária, de um particular e não de uma norma positivada que a crie expressamente. Nesse contexto, também não se admite que a confissão errônea do contribuinte crie o poder de tributar.¹⁹⁰ Isso porque a “confissão de dívida do contribuinte, se não estiver de acordo com a lei, nenhum valor terá para o juízo tributário”.¹⁹¹

---

¹⁸⁹ Para uma distinção entre a confissão, instituto de direito processual incidente sobre fatos, e a confissão de dívida, instituto de direito substancial incidente sobre direitos, ver: DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. p. 629.

¹⁹⁰ No original: “*Infatti l’obbligazione tributaria è un’obbligazione di stretto diritto pubblico, assolutamente indisponibile sia da parte dell’amministrazione che da parte del contribuente, non compromissibile e non transigibile. Il vincolo obbligatorio non può sorgere se non esiste una norma di legge che determini la nascita di esso, in relazione ad un determinato fatto giuridico, cui la legge attribuisce la efficacia di far sorgere un’obbligazione tributaria. Pertanto, se si può ammettere che in diritto privato abbia efficacia una confessione determinata da un errore di diritto, non si può assolutamente ammettere nel diritto tributario che un’obbligazione possa sorgere senza una norma positiva di legge che la crei, senza una causa giuridica che la giustifichi, per virtù di una semplice dichiarazione, volontaria o involontaria, di un privato cittadino. Se un potere impositivo non esiste, l’erronea dichiarazione del contribuente non può crearlo, nè il carattere obbiettivo dell’illegittimità dell’atto amministrativo può mutare per le erronee dichiarazioni del contribuente medesimo*”. (PUGLIESE, Mario. *La prova nel processo tributario*. Padova: CEDAM, 1935. p. 97-98)

¹⁹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 153.

As considerações feitas até aqui permitem alcançar duas conclusões parciais em relação ao tema da confissão do contribuinte exigida para o ingresso nos programas de parcelamento.

A primeira conclusão é de que os efeitos da confissão têm apenas caráter probatório da ocorrência dos fatos e não de quaisquer fatos. Vale dizer, o contribuinte “confessa” a prática de um ato, que poderá ser ou não previsto em lei como gerador de consequências jurídicas tributárias.

A segunda conclusão, que decorre da anterior, é de que “a confissão não cria tributo”, como afirma categoricamente HUMBERTO ÁVILA.¹⁹² Desse modo, se não houver lei válida instituindo o tributo ou se o fato praticado não estiver de acordo com a lei – por erro ou por inadequação do fato à hipótese legal, por exemplo –, a mera confissão do contribuinte não é apta a criar a obrigação tributária.¹⁹³ Aliás, não apenas a confissão não é apta a criar a obrigação tributária. Não pode o Fisco, baseado em qualquer afirmação, informação ou impugnação do contribuinte, exigir tributo que não corresponda à efetiva ocorrência do fato impositivo, porque a manifestação do sujeito passivo não substitui “o fato gerador como *único* possível para dar nascimento à obrigação tributária”.¹⁹⁴ Com efeito, somente a efetiva ocorrência de fato previsto em regra legal válida é que pode desencadear o surgimento de uma obrigação tributária; nunca a vontade isolada do contribuinte.¹⁹⁵

---

¹⁹² ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões do Direito Tributário*. 12. vol. São Paulo: Dialética, 2008. p. 269.

¹⁹³ No mesmo sentido: HOFFMANN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola Editora, 1999. p. 210.

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo; CONTRUCCI A. DE SOUZA, Gustavo Emilio. “Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Processo administrativo fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141-159 (especialmente p. 149).

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?”, p. 269.

3.2. Extensão dos efeitos

3.2.1. Enquadramento jurídico dos fatos confessados

A primeira conclusão parcial – de que os efeitos da confissão têm apenas caráter probatório da ocorrência de alguns fatos – apresenta outro desdobramento: o efeito probatório dos fatos gerado pela confissão não tem a extensão de alcançar a caracterização jurídica desses mesmos fatos. Isto é, a confissão não define a norma jurídica aplicável.

Esse ponto mostra-se relevante diante das hipóteses em que há divergência sobre o enquadramento jurídico de um fato praticado.

É o que se pretende demonstrar a partir da análise do primeiro exemplo: um contribuinte insere em programa de parcelamento crédito tributário decorrente da glosa de despesas consideradas indedutíveis pela Fazenda Nacional, confessando o débito. Ele admite que utilizava um bem de outrem e que, ao invés de pagar parcelas periódicas no transcorrer do tempo de uso, adiantara o valor em uma só parcela, podendo, posteriormente, se quisesse, adquirir a propriedade do bem. Para o contribuinte, juridicamente, essa operação configura um contrato de *leasing* com opção de compra e pagamento adiantado do Valor Residual Garantido. Já para o Fisco, o negócio jurídico é de compra e venda, pois a antecipação do valor descaracteriza o contrato de *leasing*.¹⁹⁶

O enquadramento jurídico do fato é relevante para saber se existe a possibilidade de deduzir as quantias do imposto de renda a título de custo ou despesa operacional (se houver arrendamento mercantil), ou não (se houver compra e venda). Com efeito, o art. 11 da Lei nº 6.099/74 considera como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica

---

¹⁹⁶ A esse respeito, convém ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que o pagamento adiantado do Valor Residual Garantido (VGR) não implica necessariamente antecipação da opção de compra, por subsistirem as opções de devolução do bem ou prorrogação do contrato. Pelo que não se descaracteriza o contrato de *leasing* para uma compra e venda à prestação. Ver: Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 213828/RS, STJ, Corte Especial, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira, Relator para Acórdão: Ministro Edson Vidigal, julgado em 07.05.2003, DJ 29.09.2003, p. 135; Agravo Regimental no Recurso Especial nº 241.996/ES, STJ, Terceira Turma, Relator: Ministro Vasco Della Giustina (Desembargador convocado do TJ/RS), julgado em 28.09.2010, DJe 13.10.2010.

arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil. Seus parágrafos primeiro e terceiro ressalvam que a aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições legais será considerada operação de compra e venda a prestação, hipótese em que as importâncias já deduzidas, como custo ou despesa operacional pela adquirente, acrescerão ao lucro tributável pelo imposto de renda, no exercício correspondente à respectiva dedução.¹⁹⁷

Como se afirmou anteriormente, a confissão recai somente sobre fatos. Nesse contexto, a declaração do sujeito não alcança o enquadramento jurídico desses mesmos fatos. Nas palavras de PONTES DE MIRANDA, ninguém “confessa que o contrato é de mútuo ou de hipoteca; confessa fatos de que pode resultar tratar-se de mútuo ou de hipoteca”.¹⁹⁸ Por isso, diante da confissão, dever-se-á verificar qual o efeito jurídico que decorre do fato confessado. Utilizando-se um exemplo do Direito Penal para esclarecer a questão, é como se o réu confessasse que matou alguém; isso não significa que será condenado por homicídio, já que pode tê-lo feito em legítima defesa, o que exclui a ilicitude da conduta.

No exemplo formulado, o contribuinte confessaria a prática do ato (utilização continuada de bem de terceiro, com opção de compra ao final, mediante o pagamento em uma única parcela ao invés de parcelas periódicas no transcorrer do tempo de uso), mas a sua declaração não reconheceria como verdadeiro o enquadramento jurídico dado pelo Fisco ao exigir o crédito tributário (compra e venda).

A esse respeito, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR apontou para a relevância da distinção entre “aquilo que é devido (*quid debetur*) da razão pela qual é devido (*cur debetur*)”. Segundo o autor, a “importância dessa distinção está em que a admissão da verdade do fato (*quid*) não implica, necessariamente, a admissão dos fatos *em virtude dos quais* (*cur*) há débito”.¹⁹⁹ Sendo assim, “a confissão do débito (*quid*) para efeitos de opção por um

---

¹⁹⁷ Destaca-se que, de acordo com a Lei nº 9.249/95, somente serão dedutíveis as contraprestações de arrendamento mercantil quando relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (art. 13, II).

¹⁹⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV p. 288.

¹⁹⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 45. Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/jun. 2010. p. 9-23 (especialmente p. 14).

parcelamento reporta-se ao fato econômico realizado (restrita aos fatos como descritos nos autos de infração), não aos requisitos de qualificação do negócio jurídico (*cur*)”.²⁰⁰

Isso é importante por dois motivos. Primeiro, porque o contribuinte pode confessar que praticou o fato imputado pela Administração, mas continuar sustentando que sua conduta se enquadra como um negócio jurídico diverso daquele pelo qual foi tributado.

Segundo, porque, em casos futuros, em que operação semelhante tenha sido praticada e autuada pelo Fisco, o contribuinte não precisará se conformar com a autuação, ao argumento de que, em caso anterior, teria reconhecido a sua correção. Muito pelo contrário, poderá tentar provar pelos meios legais que os fatos por ele praticados têm enquadramento jurídico diverso daquele dado pela Administração Tributária.

Além de a confissão dizer respeito somente à matéria fática, há outro motivo pelo qual a manifestação do contribuinte é incapaz de qualificar juridicamente os fatos. Isso também ocorre porque este papel compete ao Poder Legislativo, ao Poder Judiciário e à autoridade administrativa. Em primeiro lugar, compete ao legislador prever os fatos da vida e dar-lhes conotação jurídica. Em segundo lugar, a “Constituição contém normas que reservam ao Poder Judiciário a competência para qualificar juridicamente fatos”.²⁰¹ Em terceiro lugar, o Código Tributário Nacional atribui privativamente à autoridade administrativa a competência para qualificar juridicamente os fatos (art. 142), sendo que essa qualificação sempre estará sujeita a uma apreciação do Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição). Desse modo, o contribuinte “só pode emitir enunciados descritivos de fatos, nunca qualificativos de fatos ou prescritivos de obrigações”.²⁰²

Por consequência, a confissão do contribuinte comprova os fatos praticados, mas não influencia o seu enquadramento jurídico. A norma a ser aplicável é matéria de direito, e este é dado pelos órgãos competentes para tanto.

---

²⁰⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. p. 18-19.

²⁰¹ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?” p. 266.

²⁰² ÁVILA, Humberto. “Parcelamento e confissão de dívida no Direito Tributário”. p. 262.

3.2.2. Ilegalidade ou inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo

A segunda conclusão parcial – de que a confissão não é apta a criar a obrigação tributária – tem relevância principalmente no caso de ilegalidade ou inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo cujo débito foi parcelado.

É que a confissão do contribuinte não faz nascer a obrigação tributária. Especialmente não o faz quando a lei instituidora do tributo for inconstitucional ou quando a cobrança for ilegal. Nesses casos, “prevalece o direito indisponível – do qual o contribuinte é titular – de ser tributado rigorosamente segundo os ditames da Constituição e da lei”.²⁰³

3.2.2.1. Inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo

A Constituição determina que os tributos sejam instituídos ou majorados por meio de lei. Nesse contexto, ela atribui competência legislativa aos entes federados para que exijam exações tributárias. O texto constitucional também prevê a função de guarda da Constituição ao Supremo Tribunal Federal. Para tanto, atribui-lhe competência para declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das leis e atos normativos (art. 102, inciso I, alínea “a”). Dessas duas disposições constitucionais extrai-se que somente a lei que esteja em conformidade com a Constituição pode validamente instituir tributos. Como já se pretendeu demonstrar previamente, a obrigação tributária é *ex lege*, o que significa afirmar que ela tem origem na lei, e somente na *lei válida*.

No caso de declaração de incompatibilidade da previsão legal que instituiu o tributo com o ordenamento constitucional, o fundamento de validade da cobrança do crédito tributário parcelado estará ausente. Declarada a inconstitucionalidade da lei, a exigência tributária não pode ser mantida com base em qualquer outro fundamento. A tributação, em

---

²⁰³ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 102.

inobservância à legalidade – baseada em princípios como a supremacia do interesse público²⁰⁴ ou a eficácia administrativa, em analogia²⁰⁵ ou em manifestação de vontade do sujeito que se pretende tributar –, acarreta o exercício do poder fora dos limites delineados pelas regras de competência²⁰⁶ e a violação à legalidade também como postulado.²⁰⁷ Com efeito, a característica eminentemente *ex lege* da obrigação tributária faz com que ela nem nasça nem se torne exigível apenas por efeito da confissão do contribuinte.²⁰⁸

O tema pode ser explicitado por meio da análise do segundo exemplo, em que, após a confissão, a lei instituidora do tributo é declarada inconstitucional. Nesse caso, não há nada que sustente a exigência tributária, nem mesmo – ou melhor, muito menos – a confissão do contribuinte sobre a prática dos fatos. O ato do contribuinte de ingressar no parcelamento não produz o efeito de regularizar as invalidades que atinjam a obrigação tributária.²⁰⁹ Em primeiro lugar, porque o ato do contribuinte não é uma “manifestação de concordância” que torna inconteste o débito parcelado. Em segundo lugar, porque, ainda que o fosse, a confissão do contribuinte não poderia suprimir a inconstitucionalidade da lei. Aliás, nem mesmo uma alteração constitucional poderia fazê-lo. A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o fenômeno da “constitucionalidade superveniente” não é admitido pelo ordenamento jurídico brasileiro.²¹⁰

---

²⁰⁴ Sobre o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, ver: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 70. Acerca da sua aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário, conferir: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 173. Para uma análise crítica da matéria, ver: ÁVILA, Humberto. “Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado”. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 24, 1998. p. 159-180.

²⁰⁵ Conforme o art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. Na doutrina: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*. Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973. p. 398.

²⁰⁶ ÁVILA, Humberto. “Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 277-288 (especialmente p. 280).

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação*. 1. ed. São Paulo, 2005. p. 277-291 (especialmente p. 289).

²⁰⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. p. 101.

²⁰⁹ Nesse sentido, BORGES, Alexandre Siciliano; NETO, Luís Flávio. “A validade e a eficácia da cláusula de confissão para a adesão do contribuinte aos programas de parcelamento de débitos tributários”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 269-308 (especialmente p. 277-280).

²¹⁰ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 789678, STF, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 30/10/2012, DJe-238 publicado em 05/12/2012.

Nesse ponto, convém analisar sucintamente o controle de constitucionalidade, a fim de demonstrar que a declaração de invalidade da lei retira-a do sistema jurídico, como se dele nunca tivesse feito parte. Consequentemente, a confissão do contribuinte recai sobre débito tributário indevido, cuja cobrança não pode ser mantida.

O Brasil adotou um modelo misto de controle de constitucionalidade, congregando os controles concreto (difuso) e abstrato (concentrado). Isso significa que se concede aos órgãos do Poder Judiciário a prerrogativa de afastar a aplicação de lei que considerarem incompatível com a ordem constitucional, como questão prejudicial àquela discutida no processo; ao passo que também se reconhece ao Supremo Tribunal Federal a competência para examinar e declarar a (in)constitucionalidade da lei em processo autônomo, cujo objeto seja a própria questão constitucional.²¹¹

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e terão efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública (art. 102, § 2º, da Constituição). Já a declaração de inconstitucionalidade pela Corte Constitucional feita em julgamento de recurso extraordinário (art. 102, inciso III) terá eficácia *erga omnes* quando a execução da lei for suspensa, no todo ou em parte, pelo Senado Federal (art. 52, inciso X).²¹²

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO aponta que a previsão de que Resolução do Senado Federal – introduzida pela Constituição de 1934 – atribui efeitos vinculantes à decisão tomada em controle difuso visa a evitar que os tribunais e juízos inferiores continuem aplicando a norma já declarada inconstitucional pela Corte Suprema, o que poderia acontecer tendo em vista a ausência, no Brasil, de uma vinculação mandatória aos precedentes. Em seguida, o autor ressalta uma tendência atual em prol do controle concentrado de constitucionalidade. De fato, a Constituição de 1988 ampliou o rol de legitimados a propor a ação direta de inconstitucionalidade e a Emenda Constitucional nº 03/93 instituiu a ação declaratória de constitucionalidade. Com isso, objetivou-se prevenir

---

²¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1005-1006.

²¹² É o texto do dispositivo: Compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

litígios acerca da (in)constitucionalidade de normas federais no âmbito do controle difuso, além de restringir essa forma de controle de constitucionalidade, reduzindo a competência das instâncias inferiores.²¹³

Seguindo essa linha, o recurso extraordinário ganhou feições objetivas, já que o instituto da repercussão geral exige que sejam ultrapassados os interesses subjetivos da causa.²¹⁴ A Emenda Constitucional nº 45/04 acrescentou o parágrafo 3º ao art. 102, instituindo o requisito da demonstração da repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso para a admissão do recurso. De acordo com o Código de Processo Civil, terá repercussão geral o recurso que envolver questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa (art. 543-A, § 1º). Sobre o tema, manifestou-se o Ministro GILMAR MENDES, dizendo que o recurso extraordinário deixa de “ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva”.²¹⁵ Isso porque, ainda que a controvérsia chegue ao Supremo Tribunal Federal “pelas vias recursais do controle difuso, expurgar da ordem jurídica a lei inconstitucional ou consagrar-lhe definitivamente a constitucionalidade contestada são tarefas essenciais da Corte, no interesse maior da efetividade da Constituição”.²¹⁶

No controle abstrato de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal declara a adequação ou não da lei ou ato normativo à Constituição. Essa declaração da Corte tem efeitos *ex tunc*, de forma que a lei inconstitucional é retirada do ordenamento jurídico e considera-se que ela não produz, nem nunca produziu, efeitos. Tanto é assim que a Lei nº 9.868/99²¹⁷ prevê a possibilidade de, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato

---

²¹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Princípios fundamentais do Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 141-147.

²¹⁴ Essa constatação já foi feita em: DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. “Tributação dos lucros não distribuídos auferidos por controladas e coligadas no exterior”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética, 2012. p. 367-384 (especialmente p. 383). Sobre o tema, ver: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. p. 958 e ss.

²¹⁵ Questão de Ordem no Recurso Extraordinário nº 556664, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 20/09/2007, DJe-083.

²¹⁶ Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5206, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 12/12/2001, DJ 30-04-2004. p. 990-991 do Acórdão; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 475812, STF, Segunda Turma, Relator: Ministro Eros Grau, julgado em 13/06/2006, DJ 04-08-2006.

²¹⁷ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de

normativo, o Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de momento futuro, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Esse instituto de alteração do momento da produção de efeitos de decisões judiciais que declaram a inconstitucionalidade de leis, conhecido como “modulação de efeitos”, restringe os ideais inerentes à segurança jurídica.²¹⁸ Compromete a cognoscibilidade porque não se sabe qual é a regra aplicável tanto para a autoridade quanto para o destinatário. A confiabilidade do Direito é afetada na medida em que a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a credibilidade do ordenamento e a sua eficácia. Já a calculabilidade do Direito é restringida porque a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a previsibilidade da conduta alheia e a vinculatividade do próprio Direito.²¹⁹ Além de o cidadão não conseguir orientar-se pelo Direito, se o Estado puder ficar com o resultado da arrecadação de cobrança inválida, ele sentir-se-á encorajado a editar nova norma inconstitucional,²²⁰ violando os direitos dos particulares e alcançando o seu patrimônio de forma ilegítima.

ANDREI PITTEN VELLOSO complementa essa fundamentação dizendo que a atribuição de efeitos *ex tunc* às declarações de inconstitucionalidade de leis impositivas é exigida não só pelo postulado da supremacia da Constituição, mas também pelo caráter *ex lege* dos tributos, intrínseco à sua definição.²²¹

Isso significa que a lei tributária declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em regra, não deve produzir nenhum efeito, durante toda a sua existência até o momento daquela declaração. Se a lei, que é o instrumento hábil para a criação da obrigação tributária, não tem mais essa aptidão, porque foi retirada do ordenamento

---

seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

²¹⁸ No sentido de que o “ideal da segurança jurídica requer que, geralmente, só se atribua efeito à anulação de uma norma geral irregular *pro futuro*, isto é, a partir da anulação”, e apenas em casos excepcionais haja anulação retroativa, ver: Kelsen, Hans. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 145 e 170.

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica* – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 544 e ss.

²²⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 551-572 (especialmente p. 556).

²²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. “A temerária ‘modulação’ dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, outubro de 2008. p. 7-16 (especialmente p. 11).

jurídico, não pode a vontade do contribuinte suprir a falta de suporte legal para instituir a exação e permitir a sua cobrança. Do contrário, admitir-se-ia que a obrigação tributária pudesse nascer do “acordo de vontades” entre particular e Fisco, em que o particular consente em pagar tributo que não esteja previsto em lei por meio da confissão irrevogável e irretratável da existência do débito.²²²

Ocorre que, ao se aceitar que essa confissão sirva de fundamento à cobrança de tributo inconstitucional ou ilegal, “indiretamente estar-se-ia aceitando a não-observância da supremacia da Constituição e a possibilidade de manutenção” dos efeitos de diplomas legislativos inconstitucionais “por simples assentimento do contribuinte”.²²³ Para PEDRO ADAMY, “toda e qualquer confissão envolvendo tributos cuja constitucionalidade esteja sendo discutida fica condicionada à declaração de constitucionalidade daquele mesmo tributo”; e a declaração quanto a tributos que sejam declarados inconstitucionais deverá ser tida por inválida, não devendo surtir efeitos para cobrança ou execução fiscal.²²⁴

Ademais, não se permitindo a exclusão do parcelamento dos débitos cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional pode haver, além de afronta à legalidade, violação ao princípio da moralidade administrativa (art. 37 da Constituição). Isso poderia ocorrer se o Estado, antevendo uma provável declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de determinado tributo pelo Supremo Tribunal Federal, lançasse programas especiais de parcelamento em relação aos débitos tributários dela decorrentes para garantir a sua arrecadação. De fato, se o Estado, por meio de lei ou de medida provisória, previsse a redução de multas e de juros para que os contribuintes parcelassem seus débitos; e, em seguida, o mesmo Estado, por meio de decisão judicial declarasse a inconstitucionalidade do tributo, mas não permitisse a repetição das parcelas pagas, bem como exigisse o pagamento das parcelas faltantes, haveria um comportamento desleal por parte do Poder Público, o qual, ao mesmo tempo, induziria o pagamento e reconheceria a invalidade de sua exigência. Nessa situação, ferir-se-ia, ainda, a segurança jurídica, na medida em que o

---

²²² ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. “A confissão de dívida fiscal – meio inábil ao surgimento de obrigação tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 32. São Paulo: Dialética, maio de 1998. p. 29-32 (especialmente p. 30). No sentido de que, nas hipóteses de ilegalidade ou de inconstitucionalidade da norma instituidora ou majoradora do tributo confessado, sequer surge a obrigação tributária: ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 102.

²²³ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 195.

²²⁴ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 196.

particular confiaria na presunção de validade dos atos normativos, sendo, todavia, posteriormente prejudicado. Ora, o Direito só é efetivo se guiar a conduta do cidadão; para isso, é preciso proteger aqueles que confiaram nos atos estatais e seguiram a sua orientação, “ainda que esses atos, mais tarde, sejam declarados ilícitos”.²²⁵

Seguindo essa linha, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que a “confissão de dívida tributária não impede a discussão judicial fundada na inconstitucionalidade ou na incorreta aplicação da legislação infraconstitucional, daí decorrendo (...) o inafastável direito do devedor de pleitear sua revisão”. Isso porque a “obrigação tributária decorre de lei, e a confissão do contribuinte diz respeito tão-somente ao fato do inadimplemento, do que denota não importar, a sua concordância inicial com o valor do débito apurado pelo Fisco, na imutabilidade deste, pois que, ao credor, não se reconhece o direito de cobrar mais do que é efetivamente devido, por força de lei.”²²⁶

Também o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu que o contribuinte pode postular a restituição das parcelas pagas após a confissão, caso haja declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, com a retirada dos diplomas legais do ordenamento por Resolução do Senado. Do contrário, haveria violação aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.²²⁷

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de revisão judicial da confissão de dívida quando estiver embasada na ilegitimidade da norma instituidora do tributo, já que a obrigação tributária tem natureza *ex lege*.²²⁸

Dessa forma, não há fundamento jurídico para a manutenção da cobrança de um valor, decorrente da instituição inconstitucional de um tributo, sem lei válida que o estabeleça. Por isso, é inadmissível que se considere a confissão do débito tributário,

---

²²⁵ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 381-382.

²²⁶ Apelação Cível nº 2000.04.01.048455-3, TRF4, Primeira Turma, Relatora: Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJ 25/01/2006.

²²⁷ Apelação Cível nº 0037706-70.1996.4.03.6100, TRF3, Turma Suplementar da Segunda Seção, Relatora: Juíza convocada Eliana Marcelo, julgado em 14/06/2007, DJU 29/06/2007.

²²⁸ Recurso Especial nº 947233/RJ, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009.

imposta ao contribuinte para ingressar no programa de parcelamento tributário, como apta a legitimar a cobrança do tributo cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional.

3.2.2.2. Ilegalidade na aplicação da lei instituidora do tributo

Pela mesma razão, a incorreção na aplicação da legislação infraconstitucional não é sanada pela confissão do débito tributário pelo contribuinte. É o que se percebe do terceiro exemplo.

Ele retrata a situação do contribuinte que confessa um débito tributário, cuja pretensão para cobrança pelo Fisco já estava coberta pela prescrição. O prazo prescricional configura “o decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco no exercício do direito de ação”.²²⁹ O advento da prescrição extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, a inserção no programa de parcelamento de débito prescrito e o seu pagamento contrariam o referido dispositivo da lei complementar. Também nesse caso, a confissão é inapta a validar a exigência de tributo em desacordo com as previsões legais, bem como é incapaz de afastar a ocorrência da prescrição. Uma vez prescrito “o crédito tributário, assim permanecerá, não podendo o contribuinte, mesmo que queira, confessar ou transigir”.²³⁰

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “o parcelamento do débito acordado após o decurso do prazo prescricional não tem o condão de restabelecer o direito de o Fisco exigir o crédito extinto pela prescrição”.²³¹ Isso porque, considerando “a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária – insuscetível, por isso mesmo, de criação por simples ato de vontade –, é cabível o controle da legitimidade das

---

²²⁹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 217.

²³⁰ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 197.

²³¹ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.183.329/MG, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 22.6.2010.

fontes normativas que disciplinam a sua instituição, mesmo quando há confissão de dívida”.²³²

A Primeira Seção da mesma Corte também asseverou que o crédito tributário extinto pela decadência não pode ser “reavivado” pela confissão de dívida feita para ingresso em parcelamento. O fundamento da decisão foi de que “não se pode entregar à confissão de débitos eficácia superior àquela própria do lançamento de ofício”. Assim, se a Administração Tributária não pode mais lançar o tributo, é certo que este não pode ser constituído por confissão de dívida.²³³

Constatado o advento da prescrição em momento anterior da inscrição do débito no programa de parcelamento, o contribuinte tem o direito de suspender o pagamento das parcelas. O tratamento a ser dado às parcelas já pagas depende da premissa adotada. De acordo com a doutrina de PONTES DE MIRANDA – elaborada tendo em vista o Direito Civil, é forçoso lembrar – a prescrição não extingue a obrigação, mas atua no plano da eficácia, encobrendo a pretensão. Por isso, o devedor que paga a dívida prescrita não pode repetir o pagamento.²³⁴ Com base nessa premissa, EURICO DE SANTI diferencia o pagamento do crédito tributário após o prazo decadencial – que faria surgir o direito de repetição do indébito, pois a decadência extingue o direito do Fisco, que não detém titularidade jurídica para reter essa quantia paga extemporaneamente – e o pagamento feito após o prazo prescricional – em que não haveria o direito de restituição porque a prescrição extingue a ação e não o direito, que remanesce em estado latente.²³⁵ Entretanto, o próprio autor reconhece que essa diferenciação foi superada pela previsão em lei complementar de que a prescrição e a decadência extinguem o crédito tributário. Consequentemente, “o pagamento de crédito tributário decaído ou prescrito, em razão das aludidas normas que cuidam da extinção do crédito tributário, faz surgir para o contribuinte o direito ao débito do Fisco”.²³⁶

---

²³² Recurso Especial nº 948094/PE, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.09.2007, DJ 04.10.2007, p. 207.

²³³ Recurso Especial nº 1355947/SP, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 12.06.2013, DJe 21.06.2013.

²³⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo VI. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 273.

²³⁵ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. p. 241-242.

²³⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. p. 242.

Foi este entendimento que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça. Conforme decisão da Corte, a prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão do direito de ação, diferentemente do que ocorre na prescrição tributária, a qual extingue o próprio crédito tributário e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional.²³⁷ Por isso, o Tribunal reconheceu o direito do contribuinte de repetir o pagamento de débito prescrito.²³⁸

Por conseguinte, a confissão do débito para fins de ingresso no programa de parcelamento não pode ser equiparada à renúncia ao prazo prescricional prevista no Direito Civil,²³⁹ tendo em vista o caráter *ex lege* da obrigação tributária e as disposições legais complementares específicas que disciplinam a matéria.

Em termos gerais, portanto, a manifestação do contribuinte não permite a exigência do tributo quando este for cobrado de forma a violar a legislação infraconstitucional.

3.2.3. Vícios na confissão

Há outra questão pertinente que também diz respeito à extensão dos efeitos da confissão: qual deve ser o tratamento jurídico no caso de o fato confessado não ter ocorrido, ou não ter ocorrido tal como foi confessado pelo contribuinte?

Pode acontecer que a versão fática contida na confissão não corresponda à verdade dos fatos, e estes, tais como ocorridos na realidade, não se adequem à hipótese legal. É o que ocorre no quarto exemplo. Uma sociedade de advogados deve recolher o Imposto

---

²³⁷ Recurso Especial nº 1210340/RS, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 26.10.2010, DJe 10.11.2010. No mesmo sentido: Apelação Cível nº 5003447-92.2011.404.7107, TRF4, Primeira Turma, Relatora para Acórdão: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 25/04/2013.

²³⁸ Recurso Especial nº 636495/RS, STJ, Primeira Turma, Relatora: Ministra Denise Arruda, julgado em 26/06/2007, DJ 02/08/2007, p. 334; Recurso Especial nº 1004747/RJ, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 06/05/2008, DJe 18/06/2008. Na doutrina: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 629.

²³⁹ Art. 191 do Código Civil: “A renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, e só valerá, sendo feita, sem prejuízo de terceiro, depois que a prescrição se consumar; tácita é a renúncia quando se presume de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição”.

sobre Serviços – ISS considerando o número de profissionais habilitados ao exercício da atividade profissional. Ao confessar o débito tributário, o contribuinte inclui erroneamente os estagiários como indivíduos capacitados ao exercício da advocacia, o que acarreta a majoração da base de cálculo do imposto. Isto é, na realidade, o número de advogados é “X”; mas a declaração do contribuinte, em virtude de erro, informa como referencial para determinação da base de cálculo “X + estagiários”. Nesse caso, percebe-se que, se o tributo recair sobre os fatos confessados pelo contribuinte (advogados + estagiários) – e não sobre os fatos efetivamente ocorridos na realidade (advogados) –, a exação será exigida sobre circunstância que não está prevista na hipótese legal (estagiários).

Tendo em vista as conclusões previamente alcançadas – de que os efeitos da confissão são exclusivamente probatórios e de que a manifestação do contribuinte não cria o tributo se o fato não tiver sido praticado de acordo com a lei –, a confissão não terá o efeito de validar e de permitir a exigência tributária caso os fatos confessados não se adequem à hipótese legal. Ou seja, se a versão fática contida na confissão não corresponder à verdade dos fatos, o contribuinte poderá afastar os efeitos probatórios decorrentes de sua confissão e requerer a revisão do débito tributário parcelado, demonstrando a existência de vícios em sua declaração.

É que, mesmo “não se tratando de um ato negocial, a vontade do confitente pode estar viciada, de modo que a versão fática contida na confissão não corresponda à verdade”.²⁴⁰ Nessas hipóteses, a lei civil permite que a confissão seja anulada. Com efeito, o Código de Processo Civil dispõe que a confissão pode ser revogada quando emanar de *erro, dolo* ou *coação* (art. 352). Já o Código Civil prevê que a confissão pode ser anulada se decorreu de *erro de fato* ou de *coação* (art. 214).

Há erro quando a declaração, por desconhecimento ou falso conhecimento das circunstâncias,²⁴¹ diverge da realidade, a partir de um equívoco espontâneo daquele que confessa.²⁴² O erro pode ser de fato, quando recair sobre circunstância fática; ou de direito, quando disser respeito à existência, conhecimento ou interpretação de norma jurídica,

---

²⁴⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. vol. 3. Tomo II (arts. 185 a 232). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 431.

²⁴¹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. vol. I. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 326.

²⁴² RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. vol. I: Parte Geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 172.

“supondo-se, por exemplo, que está em vigor quando, em verdade, foi revogada”.²⁴³ De acordo com o Código Civil, somente o erro de fato pode anular a confissão, justamente por ser essa declaração meio de prova dos fatos, e não manifestação de vontade formadora do negócio jurídico.²⁴⁴ Nesse sentido, seria irrelevante que a parte tivesse revelado determinado fato porque tinha errônea noção de sua situação jurídica.²⁴⁵

Quando o equívoco, ao invés de ser espontâneo, for provocado por terceiro, está-se diante do dolo. A figura do dolo foi afastada pelo Código Civil como causa de anulabilidade da confissão porque somente o erro por ele provocado é relevante. De acordo com HUMBERTO THEODORO JR, pouco importa o motivo pelo qual a parte confessou, mas que a declaração serve como meio revelador da verdade do fato narrado pelo confitente. Sendo assim, a confissão poderá ser anulável, não propriamente pelo dolo, mas pelo erro decorrente da malícia em que obrou o agente do dolo.²⁴⁶

Já a coação é caracterizada pela perda da espontaneidade do ato, uma vez que a declaração só é feita em razão de grave e injusta ameaça do coator.²⁴⁷ Não se configura a coação se a ameaça consistir em exercício normal de direito.²⁴⁸ Isso ocorre, por exemplo, quando o credor da dívida vencida e não paga “ameaçar” o devedor de protestar o título e requerer sua execução. Nesse caso, referida ameaça é justa e lícita, porque decorre do exercício de um direito. Diversamente, o devedor age sob coação se o credor ameaçar propagar um escândalo em que o primeiro esteja envolvido.²⁴⁹

Pois bem, verificados os vícios que anulam a confissão de acordo com a lei civil, passa-se à análise da aplicação desses institutos especificamente no âmbito do Direito Tributário.

---

²⁴³ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. vol. 1 – Parte Geral. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 238.

²⁴⁴ SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. p. 456.

²⁴⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. p. 431.

²⁴⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. p. 432. No mesmo sentido: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. p. 456.

²⁴⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. p. 432.

²⁴⁸ Art. 153 do Código Civil: “Não se considera coação a ameaça do exercício normal de um direito, nem o simples temor reverencial”.

²⁴⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. vol. 1: Teoria Geral do Direito Civil. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 304; SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de Direito Civil*. vol. I: Introdução, Parte Geral e Teoria dos Negócios Jurídicos. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1953. p. 344.

Também não será válida a confissão de dívida de tributo viciada por *erro de fato* “se, em face da lei, o tributo não for devido”.²⁵⁰ Na hipótese de o fato confessado não ter ocorrido, ou não ter ocorrido tal como foi confessado, então o contribuinte poderá demonstrar o erro e afastar o efeito probatório de sua confissão. A confissão, nesse caso, produz o efeito de inverter o ônus da prova,²⁵¹ cabendo ao sujeito passivo comprovar quais os fatos efetivamente ocorreram na prática e que eles não correspondem à hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça ao analisar especificamente o caso do quarto exemplo, em que o contribuinte incluiu erroneamente os estagiários como indivíduos capacitados ao exercício da advocacia para fins da apuração da base de cálculo do ISS. Naquela oportunidade, o Ministro LUIZ FUX votou pela impossibilidade de revisão judicial da confissão de dívida, porque essa manifestação teria força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária. Não foi este, contudo, o entendimento que prevaleceu. A maioria dos Ministros entendeu que “o contribuinte tem o direito de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido”. Isso porque “a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador”.²⁵²

Esse raciocínio é igualmente aplicável caso o contribuinte concorde com cálculo elaborado erroneamente pela Administração Tributária, como esclarece LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Considerando que a manifestação do sujeito passivo não cria a obrigação tributária, comprovado o erro na estimativa efetuada pelo Fisco, “prevalecerá a obrigação decorrente da lei”.²⁵³

Pelo mesmo motivo, ainda que o confitente tenha alterado sua declaração voluntária e conscientemente – o que é, entretanto, muito improvável de acontecer –, sua

---

²⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. p. 54.

²⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão de dívida tributária”. In: *Revista Jurídica Lumí*, n. 184. Belo Horizonte, março de 1983. p. 7-11 (especialmente p. 10).

²⁵² Recurso Especial nº 1133027/SP, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Luiz Fux, Relator para Acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 13.10.2010, DJe 16.03.2011.

²⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 485-486.

manifestação não configura uma liberalidade que embasa a relação tributária, ao contrário do que pode ocorrer no âmbito civil.²⁵⁴ Seria o caso de alguém deliberadamente declarar ter recebido um milhão de reais no ano anterior para fins do imposto sobre a renda, mas isso não ser verdadeiro. Nesse caso, a Fazenda Nacional sequer poderia fundamentar eventual autuação somente na confissão. O ingresso de valores no patrimônio do contribuinte pode e deve ser comprovado por outros meios, como informações da fonte pagadora e extratos bancários, por exemplo.

A esse respeito, é interessante ressaltar o tratamento que a matéria recebe no âmbito do Direito Processual Penal. Nessa esfera, a confissão teve seu papel probatório reduzido em face da forma como era obtida no processo inquisitorial, muitas vezes por meio de tortura.²⁵⁵ Por isso, atualmente o Código de Processo Penal prevê que, quando a infração deixar vestígios, a confissão do acusado não poderá suprir o exame de corpo de delito (art. 158);²⁵⁶ bem como estabelece que o valor da confissão será aferido mediante o seu confronto com as demais provas do processo, verificando se entre elas e a confissão há compatibilidade ou concordância (art. 197).²⁵⁷ Ou seja, a confissão perdeu a condição de rainha das provas, sendo apenas mais um meio de convencimento do destinatário.²⁵⁸ Isoladamente considerada, tem um valor probatório bastante restrito, devendo ser aliada a outras provas que coincidam com ela.

Em relação ao erro de direito, este não anula a confissão feita e, por isso, não afasta os efeitos probatórios do fato gerador.²⁵⁹ Por exemplo, um contribuinte confessa e inclui no programa de parcelamento débito ainda não constituído pela Fiscalização para se beneficiar da exclusão de penalidades, por acreditar estar diante de denúncia espontânea. No entanto, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça em regime de recurso repetitivo, o instituto previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional não se aplica nos

---

²⁵⁴ No âmbito do direito civil, se “o confitente alterou a verdade voluntária e conscientemente, terá praticado uma liberalidade em torno da vantagem proporcionada à outra parte” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. p. 431).

²⁵⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. *O valor da confissão como meio de prova no Processo Penal*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 140-141, 147-148.

²⁵⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. *O valor da confissão como meio de prova no Processo Penal*. p. 224.

²⁵⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. *O valor da confissão como meio de prova no Processo Penal*. p. 156.

²⁵⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 106.

²⁵⁹ Fabiana Del Padre Tomé entende que a inconstitucionalidade ou ilegalidade do fundamento de validade do liame obrigacional constitui erro de direito e, por isso, também este é causa de revogabilidade da confissão (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. p. 109-110).

casos de parcelamento de débito tributário.²⁶⁰ Embora o contribuinte tenha se equivocado quanto à aplicação do dispositivo ao seu caso, a confissão conservará o efeito de provar a prática dos fatos previstos em lei como geradores da obrigação tributária (a não ser que também haja erro quanto a eles).

Já o tema da coação é mais complexo, tendo em vista a dificuldade de configuração desse vício no contexto das relações tributárias. Como se observou anteriormente, não se caracteriza a coação se a ameaça consistir em exercício normal de direito. A exigência do tributo é tanto um direito (ou melhor, um poder), quanto um dever da Administração Tributária. Com efeito, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, *compete* à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, sendo sua atividade vinculada e *obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional. Vale dizer, a Administração Pública não pode deixar de cobrar o tributo.²⁶¹ Sendo assim, não haveria coação quando o fiscal da Fazenda informasse ao contribuinte que procederá ao lançamento e à execução do crédito tributário.

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a “inscrição na dívida ativa e a consequente execução fiscal são deveres do estado, cujo exercício regular não pode ser considerado como ato ilícito e ilegal”, de modo que o requerimento espontâneo do parcelamento do débito não se reputa feito sob coação. No voto do Relator, o Ministro ressalta ser “óbvio que a execução fiscal é meio coercitivo para a obtenção do cumprimento da obrigação tributária, mas está longe de constituir ato ilícito ou mesmo reprovável, configurador de vício conducente à anulação de ato jurídico perfeito e acabado”. Conclui não haver coação porque o exercício da cobrança tributária é um dever do Estado, e, ainda que houvesse, seria necessária prova cabal do vício.²⁶²

Pode ocorrer, todavia, que o exercício do direito não seja feito de forma “normal”, mas excessiva. No caso de o agente abusar da pessoa a quem ameaça, o ato deve ser considerado viciado.²⁶³ Se fossem estabelecidas condições tão desfavoráveis ao

---

²⁶⁰ Recurso Especial nº 1102577, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009.

²⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. p. 295.

²⁶² Recurso Especial nº 173421/AL, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 25/04/2000, DJ 28/10/2002, p. 263.

²⁶³ BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas, SP: Servanda Editora, 2007. p. 309.

contribuinte em débito que se caracterizasse fundado temor aos seus bens e ao exercício de sua atividade empresarial, poderia haver *coação econômica* por parte do Estado tributante, como destaca PEDRO ADAMY.²⁶⁴

Para o autor, a utilização das sanções políticas – restrições não razoáveis ou desproporcionais ao exercício da atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos –²⁶⁵ é apta a configurar a coação econômica. Embora “o temor de ser executado por débito tributário” não possa ser considerado elemento suficiente para caracterizar o vício, “a permanente dificuldade em conseguir autorizações, certidões, a vedação à participação em licitações, a necessidade de impressões avulsas de notas fiscais, entre outras medidas restritivas, podem representar, em muitos casos, verdadeira coação econômica”.²⁶⁶ Na mesma linha, JAMES MARINS destaca algumas formas de sanções políticas e econômicas que vêm ocorrendo ao longo dos anos. Dentre elas, insere as interdições de estabelecimentos e de atividades econômicas, os procedimentos fiscais inacessíveis e unilaterais, o estabelecimento de normas formais arbitrárias, as “confissões compulsórias irretratáveis” e as “renúncias compulsórias a direitos”.²⁶⁷

Comprovado pelo contribuinte que sua manifestação estava viciada pelas restrições a ele impostas, as quais dificultaram consideravelmente ou inviabilizaram sua atividade econômica, a confissão pode ser anulada.

De acordo com o Código de Processo Civil, a confissão pode ser anulada por meio de duas ações: a ação anulatória e a ação rescisória (art. 352). Enquanto pendente o processo em que foi feita, a confissão pode ser invalidada por ação anulatória (art. 486). Depois de transitada em julgado a sentença, a qual tenha sido fundamentada na confissão, ela pode ser invalidada mediante ação rescisória (art. 485, inciso VIII).²⁶⁸ Em ambas as ações, o autor deve apontar a presença de causa para anulação da confissão e demonstrar a

---

²⁶⁴ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 70.

²⁶⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 25/09/2008, DJe-053.

²⁶⁶ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 72.

²⁶⁷ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 23.

²⁶⁸ ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil: processo de conhecimento*. vol. II. São Paulo: Atlas, 2012. p. 105.

inexistência do fato confessado.²⁶⁹ Sobre a previsão de que cabe ação rescisória quando a confissão constituir o único fundamento da sentença (art. 352, inciso II), entende-se ser preciso apurar se o juiz chegaria à mesma conclusão se a parte não houvesse confessado, ou se as razões de decidir se mantêm independentemente da confissão.²⁷⁰

Novamente, o caráter *ex lege* da obrigação tributária é determinante à resolução da questão, já que, admitir “que as falhas de manifestação do contribuinte pudessem dar lugar à exigência tributária distinta da legal, seria aceitar, inconstitucionalmente, *taxation without representation*”.²⁷¹

Além da necessária observância à legalidade tributária, haveria ainda outros fundamentos para coibir a exigibilidade de crédito confessado nos casos em que o fato não se verificou na realidade nos termos previstos na norma jurídica. Dentre eles, pode-se invocar a violação à capacidade contributiva na hipótese de o contribuinte pagar tributo sobre evento que não manifeste riqueza, como ocorreria, no quarto exemplo, se a sociedade de advogados pagasse ISS sobre os estagiários que atuam no escritório. Para que se preserve a capacidade contributiva, deve-se permitir que o contribuinte pare de pagar as parcelas e que repita os valores já pagos. Mesmo que proferida em outro contexto, vale destacar a afirmação de FRANCESCO MOSCHETTI, para quem a conexão com a capacidade contributiva resulta destruída quando não se permite repetir um imposto pago apesar da inexistência, originária ou superveniente, do fato impositivo.²⁷²

Também a verdade material – princípio do processo administrativo tributário e corolário lógico do princípio da legalidade da tributação²⁷³ – exige que se produzam todas as provas necessárias para saber se o fato ocorrido na realidade conforma-se, ou não, à previsão legal. Isso, aliado ao caráter probatório da confissão, faz com que ela possa ser afastada diante de prova em contrário acerca dos fatos confessados. Vale dizer, a

---

²⁶⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 355.

²⁷⁰ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V: arts. 476 a 565. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 145.

²⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; CONTRUCCI A. DE SOUZA, Gustavo Emilio. “Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário”. p. 149-150.

²⁷² MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 417.

²⁷³ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 156-157.

manifestação do contribuinte serve como prova da matéria fática, mas não subsiste se for feita prova, em sentido contrário, da existência de erro ou de coação.

Por fim, uma ressalva é importante. Ainda que o parcelamento especial seja considerado uma transação, os efeitos exclusivamente probatórios da confissão são mantidos, tendo em vista a natureza desse instituto, analisada ao longo deste capítulo. Mesmo na transação, a confissão configuraria a manifestação do contribuinte declarando como verdadeira a prática dos fatos geradores. A partir de então, a transação se estabeleceria para solucionar os demais pontos controversos do litígio.

Nesse caso, também o erro acerca dos fatos confessados ou a coação econômica, para que o contribuinte aceite os termos do acordo, atuam como causas de revisão da transação.²⁷⁴ PONTES DE MIRANDA aponta para a necessidade de se distinguir duas espécies de erros que podem ocorrer na transação. O primeiro deles é o erro sobre a circunstância que se considerava incerta, ao transigirem os interessados. Por exemplo, duas pessoas discordam acerca de saber quem está com a razão. Se elas transigirem, fazendo concessões mútuas, aquele que estava com a razão “terá errado” em conceder. Esse primeiro erro é, contudo, irrelevante porque a transação teve por fim justamente eliminar a incerteza acerca da relação jurídica litigiosa. O segundo erro diz respeito à base do acordo transacional. É o que o autor chama de base firme da transação, o ponto sobre o qual não havia controvérsia (*caput non controversum*). Esse segundo erro retira a eficácia da transação. Por exemplo, se duas pessoas transigirem sobre saber como deve ser paga a dívida, em dinheiro ou em bens, e o devedor obtiver decretação de nulidade, inexistência ou ineficácia do contrato, a transação perde a sua base, ficando sem eficácia.

Desse modo, se “as partes transigirem a respeito de um crédito, e depois apurar-se que este não existia”, se a situação jurídica tomada como seu suporte material não corresponder à realidade, a transação é ineficaz.²⁷⁵ Consequentemente, mesmo que se considere o parcelamento especial uma forma de transação, em caso de erro na confissão, o acordo transacional é ineficaz. Tal conclusão é igualmente aplicável na hipótese de

---

²⁷⁴ É o que destaca Serpa Lopes para dizer que a equiparação da transação com a coisa julgada não pode ser total, já que a sentença não pode ser anulada por vícios de vontade (SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de Direito Civil*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 356)

²⁷⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. vol. III. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 513.

declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo. Se o contribuinte e o Fisco acordaram sobre a base de que o tributo controvertido tinha sido instituído por lei válida, com o advento da declaração de inconstitucionalidade, ineficaz a transação. Ademais, comprovada a coação econômica realizada para que o contribuinte aceitasse os termos do acordo, a perda da espontaneidade do ato estaria caracterizada, podendo ser anulada a sua manifestação de aderência à transação.

3.3. Irrevogabilidade e irretratabilidade da confissão

Poder-se-ia argumentar que, uma vez confessado o débito tributário, a sua revisão seria vedada pela previsão legal de irrevogabilidade e de irretratabilidade da manifestação do sujeito passivo.

Em que pese não haja consenso acerca das expressões revogação²⁷⁶ ou retratação²⁷⁷ da confissão, retratar significa “tratar novamente, desdizer-se”.²⁷⁸ A imposição de irretratabilidade significaria, portanto, que o contribuinte não poderia retirar a declaração feita. A exigência de irrevogabilidade expressaria que “não é dado a quem confessa um fato relevante para a solução do litígio, arrepender-se da informação dada, ou reconsiderar a versão fática nela contida”.²⁷⁹ À primeira vista, depois de proferida a confissão irrevogável e irretratável do débito parcelado, o contribuinte não poderia nem retirar a manifestação, nem alterar os fatos nela confessados.

Ocorre que as cláusulas de irrevogabilidade e de irretratabilidade da confissão não podem ser aplicadas de forma a contrariar a legalidade tributária. Isto é, nos casos em que

---

²⁷⁶ Para Pontes de Miranda, a expressão “irrevogabilidade” é errônea em relação à confissão, porque não há uma declaração de vontade que se possa revogar, havendo anulação da confissão (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV. p. 302). No sentido de que a confissão é irrevogável, mas pode ser anulada: MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 355.

²⁷⁷ Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., “se a confissão é uma declaração enunciativa da verdade dos fatos, ela seria incompatível com o caráter irretratável, que consistiria em ato de vontade” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. p. 21).

²⁷⁸ AGUIAR, João Carlos Pestana de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. vol. IV – arts. 332 a 443. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 153.

²⁷⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. p. 430.

o tributo não seja exigível em decorrência da incidência da norma legal válida, a confissão não se transforma em uma espécie de vínculo entre as partes, estabelecendo um negócio jurídico entre o particular e a Administração Tributária, a partir do qual é devida a exação.²⁸⁰ Entende-se, contudo, que tais exigências não precisam ser consideradas inválidas ou inconstitucionais, desde que sejam aplicadas em conformidade com o caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Por isso, HUGO DE BRITO MACHADO entende que a melhor interpretação para o significado das disposições sobre a irretratabilidade e sobre a irrevogabilidade da confissão é no sentido de se admitir a revisão da confissão, desde que fundada em prova da inexistência do fato gerador da obrigação tributária respectiva.²⁸¹

Sendo assim, a confissão poderá ser revista e perderá sua eficácia na hipótese de a lei instituidora do tributo cujo débito foi parcelado ser declarada inconstitucional ou de ser aplicada ilegalmente. Com razão, embora os fatos tenham ocorrido tal como confessados pelo contribuinte e tal como previstos na hipótese de incidência tributária, a confissão é ineficaz porque a obrigação não nasce, já que a exigência era inconstitucional ou a cobrança era ilegal. A confissão deverá ser retificada em caso de o fato não ter ocorrido da forma como foi confessado e poderá ser anulada se estiver viciada. Tudo isso porque da manifestação do contribuinte não nasce a obrigação tributária, razão pela qual não há dever de pagar o tributo se estiver presente algum dos vícios apontados.

Todavia, é importante perceber que, fora dos casos em que a lei que instituir o tributo for inválida, em que o fato praticado não estiver de acordo com a lei, em que houver vício da manifestação do particular – dentre outros casos em que não houver perfeita subsunção da lei válida sobre a prática de fato nela previsto hipoteticamente – o contribuinte não poderá furtar-se às consequências que decorrem da declaração feita.²⁸²

---

²⁸⁰ Nesse sentido, FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. p. 21.

²⁸¹ Tal posição corresponde à orientação do antigo Tribunal Federal de Recursos adotada no julgamento proferido na AC nº 48.112-SP. MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. p. 48-49.

²⁸² PUGLIESE, Mario. *La prova nel processo tributario*. p. 98.

Vale dizer, a revisão da confissão deve ser possível sempre que não houver adequação do fato à norma, ou que a própria norma seja inválida, mas ela não deve ser irrestrita a ponto de comprometer a própria eficácia da manifestação. A confissão feita tem caráter probatório da ocorrência dos fatos que admitem tal meio de prova. Esse efeito só será afastado se a declaração estiver viciada ou se outras provas afastarem a veracidade da declaração feita.²⁸³ Nesse sentido, PONTES DE MIRANDA apontava para o fato de a limitação da retratabilidade ser elemento conceitual da confissão: ela não seria meio de prova se fosse sempre possível a sua retratação.²⁸⁴

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça afirmou: a “confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico”. Desse modo, a “apresentação de declaração pelo contribuinte não impede que, em caso de erro quanto ao fato informado, como no caso em que o contribuinte incluiu na declaração lotes dos quais não era proprietário, prevaleça o fato verdadeiro sobre o confessado”.²⁸⁵

O seguinte exemplo parece trivial, mas elucida o que se defende neste ponto. Uma pessoa volta de uma viagem internacional pela via aérea e declara na Aduana as garrafas de bebida alcoólica que trouxe do exterior, acreditando que, por terem valor inferior a US\$ 500,00 (quinhentos dólares americanos), estarão isentas de tributos. As garrafas, contudo, possuem mais de doze litros, não estando dentro do limite quantitativo, aplicado simultaneamente ao limite de valor global. O viajante, surpreendido pelo fato de que os bens não estão dentro da isenção, não pode retirar a declaração feita e voltar para a fila daqueles que têm “nada a declarar”. Com razão, efetivamente praticado o fato que gera a obrigação tributária, comprovado pela manifestação do contribuinte – e pela presença

---

²⁸³ Nesse sentido: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 994. Na jurisprudência: “A confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos tributários não impede sua posterior discussão judicial quanto aos aspectos jurídicos. Os fatos, todavia, somente poderão ser reapreciados se ficar comprovado vício que acarrete a nulidade do ato jurídico.” (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1202871/RJ, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 01/03/2011, DJe 17/03/2011).

²⁸⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III, p. 428.

²⁸⁵ Recurso Especial nº 927097/RS, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 410 (especialmente p. 608). Na doutrina: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. p. 607-608.

física das mercadorias –, o pagamento do tributo é devido, não importando o motivo pelo qual o sujeito passivo fez a declaração.

Neste outro exemplo, os efeitos da confissão podem ser percebidos mais claramente. O contribuinte confessa o débito tributário não constituído para ingressar no programa de parcelamento. Em seguida, interrompe o pagamento das parcelas. Quando o Fisco inscreve o crédito em Dívida Ativa, o sujeito passivo alega que a ausência de lançamento compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo. Ora, nesse caso, em que a cobrança é feita com base no próprio pedido de parcelamento requerido pelo contribuinte – sem que este demonstre vício na sua declaração –, ele não pode retratar-se para alegar a ausência de lançamento, pois a sua manifestação já contém as informações indispensáveis para a exigibilidade do crédito fiscal. Nesse sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que confessado “o débito fiscal pelo contribuinte e firmado acordo de parcelamento, que não foi totalmente adimplido, a inscrição do crédito em dívida ativa, independentemente de procedimento administrativo ou de notificação do contribuinte, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo”, já que o reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa.²⁸⁶

As cláusulas de irrevogabilidade e de irretratabilidade da confissão se aplicam, portanto, aos casos em que, ausentes os defeitos anteriormente referidos, a manifestação servir como meio de prova dos fatos praticados pelo contribuinte. A declaração conserva seu caráter probatório da ocorrência dos fatos, o qual somente será afastado se a confissão estiver viciada ou se outras provas afastarem a veracidade da manifestação feita.

As considerações precedentes permitem concluir que a confissão do débito tributário pelo contribuinte, feita em atendimento à exigência para ingressar em programa de parcelamento, pode produzir efeitos tributários: (i) pode comprovar a prática de alguns fatos previstos em lei como geradores da obrigação tributária – somente daqueles fatos que não exijam comprovação por forma especial –; e (ii) pode levar ao conhecimento do Fisco

---

²⁸⁶ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 438166/PR, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 09.09.2003, DJ 06.10.2003, p. 209.

a prática dos fatos geradores no caso de créditos não constituídos. Os efeitos, quando estiverem presentes, serão exclusivamente probatórios. E seu valor probatório não será absoluto, podendo-se comprovar por outros meios de prova que o fato ocorreu de forma diversa.

Tais efeitos alcançam apenas a questão fática, mas não servem para definir o enquadramento jurídico dos fatos praticados. A confissão também não produz o efeito de criar a obrigação tributária, substituindo-se à previsão legal que institui o tributo ou suprimindo seus vícios. Isso porque, devido ao caráter *ex lege* da obrigação tributária, ela só nasce se, cumulativamente, (i) houver lei válida ligando uma consequência tributária à previsão hipotética de um fato; e (ii) se verificar a ocorrência concreta do fato descrito hipoteticamente.

Assim, no caso de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo cujo débito foi parcelado, de ilegalidade na sua aplicação, ou na hipótese de o fato não ter ocorrido da forma como foi confessado, não nasce a obrigação tributária, razão pela qual não há o dever de o contribuinte pagar o tributo. Desse modo, sempre que houver algum desses vícios, a confissão poderá ser revista. As cláusulas de irrevogabilidade e de irretratabilidade se aplicam, então, às situações em que, ausentes aqueles defeitos, a confissão servir como meio de prova dos fatos praticados pelo contribuinte.

4. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO, DESISTÊNCIA DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL E RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE ELES SE FUNDAMENTAM

As leis que instituem os programas de parcelamento tributário exigem, além da confissão irrevogável e irretratável, que os contribuintes *desistam* expressamente de processos administrativos ou judiciais eventualmente propostos contra o débito parcelado e *renunciem* a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos.

Deve-se ficar atento a duas distinções ao tratar desse tema. A primeira, de que a desistência e a renúncia feitas na esfera administrativa não são iguais àquelas feitas na esfera judicial. A segunda, de que os próprios institutos da desistência e da renúncia não são equivalentes.

4.1. Desistência e renúncia no processo administrativo

Como bem destacou ALBERTO XAVIER, tanto a impugnação administrativa como a judicial têm fundamento constitucional. A impugnação judicial embasa-se no mandamento constitucional de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, inciso XXXV). A impugnação administrativa, por sua vez, tem como base “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” (art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”), e também a garantia de que aos litigantes em processo administrativo serão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes (art. 5º, inciso LV).²⁸⁷

O sistema brasileiro não adota um modelo de contencioso administrativo que exclua as questões relativas à Administração Pública da apreciação pelo Poder Judiciário.

---

²⁸⁷ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 19.

Pelo contrário, já que as decisões de órgãos do Poder Executivo podem ser revistas na esfera judicial e não se exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição para buscar a tutela jurisdicional.²⁸⁸ Nesse contexto, o particular pode escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial em questões tributárias, mas, feita a opção pela esfera judicial, extingue-se a impugnação administrativa pendente relativa à mesma matéria.²⁸⁹

A esse respeito, o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 prevê que a propositura de ação judicial pelo contribuinte para discutir a validade de crédito inscrito em dívida ativa “importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”. Esse dispositivo foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ao argumento de que ele não fere o direito constitucional de petição e o princípio da legalidade.²⁹⁰ Isso porque a fórmula legislativa busca conferir racionalidade à “dúplice proteção oferecida pelo sistema jurídico”, permitindo que o contribuinte exercite “a sua defesa em conformidade com os meios que se afigurem mais favoráveis aos seus interesses”, já que “escolhida a ação judicial, a Administração estará integralmente submetida ao resultado da prestação jurisdicional que lhe for determinada para a composição da lide”.²⁹¹

Percebe-se, portanto, que a renúncia ao direito de recorrer à esfera administrativa e a desistência da impugnação eventualmente interposta foram aceitas pela Corte porque o contribuinte ainda dispunha da via judicial para a defesa de seus interesses. Aliás, é isso o que geralmente acontece. Usualmente a impugnação administrativa precede à judicial, embora aquela não seja necessariamente antecedente a esta, isto é, embora o recurso à esfera administrativa não seja um pressuposto de ingresso no âmbito judicial.

Apesar de a renúncia ao processo administrativo para ingressar com ação judicial não ser equivalente à renúncia ao processo administrativo para ingressar no programa de parcelamento, um raciocínio semelhante pode ser utilizado. Também nesse caso, mesmo cumpridas as exigências legais de desistência dos processos administrativos eventualmente

---

²⁸⁸ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. p. 23-27.

²⁸⁹ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. p. 27-28.

²⁹⁰ Recurso Extraordinário nº 233582, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 16/08/2007, DJe-088.

²⁹¹ Voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário nº 233582, p. 1065-1066.

propostos contra o débito parcelado e de renúncia ao direito sobre os quais tais processos se fundamentam, o particular ainda terá à sua disposição a via judicial caso queira impugnar o crédito tributário. Ademais, poder-se-ia argumentar que o contribuinte não poderia adotar, perante a mesma autoridade – a Administração Pública – condutas contraditórias, como o parcelamento do débito, de um lado, e a impugnação desse mesmo débito, de outro lado.²⁹²

Não se quer, com isso, afastar a importância do processo administrativo no âmbito tributário.²⁹³ Ele desempenha duas importantes funções: defesa da legalidade, por meio da revisão dos próprios atos pela Administração,²⁹⁴ e proteção dos “direitos subjetivos e interesses legítimos dos particulares” que se utilizam da impugnação administrativa.²⁹⁵

De qualquer forma, a desistência e a renúncia feitas no âmbito administrativo não violam diretamente o direito de petição aos Poderes Públicos, assim como não ferem o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes. Tais garantias serão preservadas na medida em que se mantenha a possibilidade de recurso aos órgãos jurisdicionais.

Sob essa perspectiva, não se contesta a previsão do art. 10, § 3º, da Lei estadual de São Paulo nº 6.556/89, a qual dispõe que o requerimento de parcelamento implica expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo, bem como desistência dos já interpostos, sem impor a mesma exigência aos processos judiciais.

Diante disso, as exigências legais de desistência e de renúncia, aplicáveis aos processos administrativos, não serão o cerne deste capítulo, cujas considerações voltar-se-ão especialmente à desistência e à renúncia formuladas na esfera judicial.

---

²⁹² Posição defendida pela Procuradora da Fazenda Nacional Simone Anacleto, em palestra intitulada “Parcelamento de tributos e o direito ao questionamento do indébito”, proferida no XII Congresso de Direito Tributário em Questão, promovido pela Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, em 29/06/2013. O contraponto foi feito pela Profª. Drª. Betina Treiger Grunpenmacher.

²⁹³ Em defesa da apreciação da lide tributária na esfera administrativa: MARINS, James. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 160.

²⁹⁴ Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo; CONTRUCCI A. DE SOUZA, Gustavo Emilio. “Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Processo administrativo fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141-159 (especialmente p. 144-145).

²⁹⁵ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. p. 155. Ver, ainda, BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 61-66.

A segunda distinção que merece atenção diz respeito aos institutos da desistência e da renúncia propriamente ditos, que serão adiante analisados sob a ótica processual.

4.2. Desistência e renúncia no processo judicial

Os institutos da desistência e da renúncia não operam da mesma forma no plano do processo civil. A desistência difere da renúncia porque a primeira atinge a relação processual, enquanto a segunda incide sobre a relação de direito material. Por isso, as consequências decorrentes de uma e de outra são diversas.

Por meio da desistência, o contribuinte informa ao Juízo que não quer dar continuidade à relação processual, desonerando-o de proferir um pronunciamento sobre a situação trazida à sua apreciação.²⁹⁶ Na desistência, os efeitos são restritos ao processo²⁹⁷ e não se estendem à relação jurídica objeto da controvérsia. O jurisdicionado desiste de obter a prestação jurisdicional *naquele momento*. Isso não o impede, todavia, de recorrer novamente ao Judiciário para, então, alcançar uma sentença que diga a qual das partes assiste razão.²⁹⁸

Nesse sentido, o Código de Processo Civil prevê a extinção do processo, sem resolução de mérito, “quando o autor *desistir* da ação” (art. 267, inciso VIII). Em seguida, estabelece que a desistência “não obsta a que o autor intente de novo a ação” (art. 268). Isso porque, não se resolvendo o litígio submetido à apreciação do Poder Judiciário, não se formará a coisa julgada material, motivo pelo qual é expressamente permitido que a ação seja novamente proposta.²⁹⁹

---

²⁹⁶ MITIDIERO, Daniel Francisco. *Comentários ao Código de Processo Civil*: tomo II (arts. 154 a 269). São Paulo: Memória Jurídica, 2005. p. 562; TORNAGHI, Hélio. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Vol. II – Arts. 154 a 269. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 343.

²⁹⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo III (arts. 154 a 281). Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 451.

²⁹⁸ ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. II (arts. 154-269). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 587.

²⁹⁹ ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. II. p. 534.

Já a renúncia diz respeito ao direito material controvertido no processo. Por meio dela, a parte reconhece o direito alegado pela contraparte. No caso de “o autor *renunciar* ao direito sobre que se funda a ação”, dá-se solução ao litígio em favor da parte que não renunciou e extingue-se o processo com julgamento de mérito (art. 269, inciso V do Código de Processo Civil). Ainda, forma-se a coisa julgada material, entendida como a autoridade que torna imutável e indiscutível a declaração contida na sentença (art. 467), razão pela qual não poderá ser intentado novo processo sobre a mesma controvérsia. Para se obter em outro processo o reexame da causa, será indispensável desconstituir-se previamente a coisa julgada material por meio da ação rescisória, nos casos em que a legislação autoriza essa rescisão.³⁰⁰

Visto que as exigências de desistência e de renúncia, isoladamente consideradas, produzem efeitos processuais diversos, tais imposições serão analisadas separadamente.

4.2.1. Desistência do processo judicial

Concluiu-se no capítulo anterior que a confissão do débito tributário não importa em reconhecimento da validade e da correção do montante da cobrança tributária.³⁰¹ Tendo isso em vista, em tese, a opção pelo parcelamento do débito confessado não é incompatível com a discussão judicial do crédito configurado.³⁰²

Segundo JAMES MARINS, muito embora a opção de ingresso no programa geral de parcelamento e a manutenção da ação judicial que discute o débito parcelado possam sugerir a existência de incongruência lógica na conduta do contribuinte, não há incompatibilidade jurídica na simultaneidade dessas providências. Isso porque a opção pelo parcelamento se impõe como necessidade regularizadora da vida fiscal da empresa, e

---

³⁰⁰ LACERDA, Galeno. “Ação rescisória e homologação de transação”. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, vol. 19, 1979. p. 101-116 (especialmente p. 102). Disponível em: <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/8824/6135>. Acesso em: 26/07/2013.

³⁰¹ No sentido que o contribuinte não se vincula à manifestação feita na confissão, ver: BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 66-67.

³⁰² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 45. Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/jun. 2010. p. 9-23 (especialmente p. 12).

também como medida para alcançar a suspensão da exigibilidade do tributo. Já a ação judicial se estabelece como exercício da garantia constitucional de submeter ao Poder Judiciário a lide fiscal. Mesmo que o parcelamento implique pagamento, remanesce o interesse na discussão que pode levar ao direito à repetição do indébito, daquilo que tenha sido recolhido indevidamente ou a maior.³⁰³

As leis instituidoras de programas especiais de parcelamento preveem benefícios, todavia, a fim de dar a rápida resolução aos litígios fiscais, agilizar a arrecadação e regularizar a situação do sujeito passivo. Por esta razão, o Poder Público, ao passo que aceita receber o crédito com redução de juros e de multas, bem como de forma parcelada, estabelece contrapartidas ao particular. Tais contrapartidas consistem em confessar a prática dos fatos geradores, informar os débitos ainda não constituídos pela fiscalização e – no que interessa a este ponto – cessar a discussão acerca da exigibilidade do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que, sendo o objetivo dos programas de parcelamento tributário o de promover a regularização fiscal dos devedores da Fazenda Pública, seria contraditório admitir que esse projeto político pudesse conviver com débitos exigíveis e em aberto. Por isso, não aceitou a pretensão do contribuinte de manter o parcelamento e, simultaneamente, dar andamento à ação judicial.³⁰⁴

Desse modo, para ingressar no programa de parcelamento e valer-se dos benefícios que ele oferece, a legislação prevê que o contribuinte deve desistir de eventual ação judicial em curso proposta contra o débito parcelado.

A desistência, se isoladamente considerada, não contraria o caráter *ex lege* da obrigação tributária e o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Não os contraria porque, em caso de divergência sobre o enquadramento jurídico dos fatos praticados, sobre a constitucionalidade da lei instituidora do tributo, sobre a adequada aplicação da legislação infraconstitucional e sobre a correção da declaração acerca dos fatos, o

---

³⁰³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 364.

³⁰⁴ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1250499/BA, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 11/12/2012, DJe 19/12/2012.

contribuinte poderá novamente contestar a dívida tributária na esfera judicial, já que a desistência não impede o ajuizamento de nova ação.³⁰⁵

Vale dizer, se o Poder Público exigir unicamente a desistência do processo judicial, com a sua extinção sem resolução do mérito, nos termos do art. 267, inciso VIII, do Código de Processo Civil, o contribuinte terá preservado o direito de recorrer ao Judiciário, como forma de proteção à constitucionalidade e à legalidade da cobrança, se isso se mostrar necessário após o ingresso no parcelamento.

4.2.2. Renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial

Ocorre que, conforme analisado no primeiro capítulo, os diplomas legais federais que instituem parcelamentos especiais preveem a desistência do processo judicial *cumulada com a renúncia* ao direito sobre o qual se funda a ação, para o parcelamento de débitos com exigibilidade suspensa³⁰⁶ e para ações que discutam a exclusão de programas de parcelamento anteriores.³⁰⁷ As leis estaduais analisadas exigem que tais medidas sejam adotadas em relação a todas as discussões judiciais envolvendo os débitos incluídos no parcelamento.

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, a jurisprudência entendia que a desistência da ação na qual o contribuinte estivesse a discutir a relação tributária por imposição legal não implicava necessariamente a renúncia ao direito questionado.³⁰⁸ Com efeito, em 2004, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que, não havendo nos autos qualquer manifestação do contribuinte de que renuncia ao direito, é inviável a extinção do processo com julgamento de mérito.³⁰⁹

---

³⁰⁵ Resta saber se a nova ação pode ser proposta enquanto o parcelamento ainda estiver vigente. Sobre o tema, ver adiante o ponto 4.3.

³⁰⁶ Art. 2º, § 6º, da Lei nº 9.964/00 e art. 4º, inciso II, da Lei nº 10.684/03.

³⁰⁷ Art. 6º da Medida Provisória nº 303/06 e art. 6º da Lei nº 11.941/09.

³⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, outubro de 2007. p. 47-53 (especialmente p. 52).

³⁰⁹ Recurso Especial nº 639526, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 03/08/2004, DJ 23/08/2004, p. 151.

Entretanto, em 2006, a Primeira Seção do Tribunal Superior resolveu que o art. 3º, inciso I, da Lei nº 9.964/00, ao impor a confissão irrevogável e irretratável dos débitos parcelados, levava à extinção de processo judicial eventualmente interposto com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Desse modo, a Corte considerou a extinção do processo com julgamento de mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil, uma condição para que fosse assegurado à empresa o direito de ingressar no programa de parcelamento fiscal.³¹⁰

Além de essa decisão desconsiderar que a confissão do débito não equivale ao reconhecimento do pedido, conforme explorado no capítulo anterior, ela ignora diversos precedentes do mesmo Tribunal, os quais estabelecem que a renúncia deva ser expressa, já que o ato reside na esfera de disponibilidade e de interesse do autor, gerando eficácia de coisa julgada material, não se podendo admiti-la tácita ou presumidamente.³¹¹

Por essa razão, algumas leis passaram a adicionar como condição para o ingresso em programa especial de parcelamento fiscal, além da desistência da ação, também a expressa renúncia ao direito no qual se funda a ação objeto de desistência.³¹² É o caso, por exemplo, do art. 6º da Lei nº 11.941/09, o qual exige o protocolo de requerimento de extinção do processo com resolução do mérito na ação judicial em curso em que o contribuinte requer o restabelecimento de parcelamento anterior, nos termos do inciso V do art. 269 do Código de Processo Civil, em até trinta dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento.

Ao renunciar ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado, de um lado, o contribuinte renuncia ao direito material discutido no processo. A consequência disso é que o particular não saberá se tinha ou não razão, porque reconhecerá como verdadeiro o direito da outra parte – no caso, o Fisco. De outro lado, o contribuinte

---

³¹⁰ Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 727976/PR, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 09/08/2006, DJ 28/08/2006, p. 209.

³¹¹ Recurso Especial nº 509.238/SC, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 02/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 342; Recurso Especial nº 1124420/MG, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012.

³¹² MACHADO, Hugo de Brito. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. p. 52.

renuncia ao direito de ter um pronunciamento judicial sobre aquela controvérsia específica. Isso porque, após a extinção do processo com julgamento do mérito e a formação da coisa julgada material, não será mais possível provocar o órgão jurisdicional para que decida a matéria (salvo em caso de ação rescisória).³¹³

Nesse contexto, é preciso investigar os limites da exigência de renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se funda eventual ação judicial, sob a ótica dos requisitos e das balizas da renúncia a direito fundamental, dos princípios da inafastabilidade da jurisdição, da separação dos poderes estatais e da igualdade.

4.2.2.1. Renúncia a direito fundamental

A concepção do Estado, como Estado de Direito, surgiu marcada pela ideia de organização e de limitação jurídicas do poder estatal com vista à proteção dos direitos dos cidadãos.³¹⁴ Nesse contexto, a ordem jurídica limita o poder, mas não basta que o Estado se abstenha de interferir indevidamente na esfera do particular; ele também se compromete a consagrar e a proteger os direitos fundamentais. Tais direitos atuam para que não haja intervenções indevidas na esfera do particular e, ainda, asseguram que a atuação estatal promova aos cidadãos as condições materiais para uma vida livre e digna.³¹⁵

Como bem aponta HUMBERTO ÁVILA, ao Estado cabe o dever de proteção dos direitos fundamentais. Em decorrência desse dever, ele está proibido de restringi-los além da medida indispensável à sua eficácia e proibido de protegê-los aquém dessa medida necessária à sua eficácia.³¹⁶

---

³¹³ Ver, adiante, ponto 4.3.2.

³¹⁴ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004. p. 18-19.

³¹⁵ HESSE, Konrad. “Constitución y Derecho Constitucional”. In: BENDA; MAIHOFER; VOGEL; HESSE; HEYDE (org.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2001. p. 1-15 (especialmente p. 11).

³¹⁶ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões do Direito Tributário*. 12. vol. São Paulo: Dialética, 2008. p. 257-269 (especialmente p. 260).

Os direitos fundamentais podem ser restringidos de forma heterônoma, assim como podem ser objeto de autorrestrrição pelo seu titular. Essas restrições, todavia, dependem de fundamentação constitucional pelo legislador ordinário e pelo juiz, bem como estão submetidas à proibição de que se atinja o conteúdo essencial dos direitos restringidos.³¹⁷

Existe mais de uma forma de autorrestrrição dos direitos fundamentais. Uma delas, antes analisada, é a *desistência*. Ao desistir do direito do qual estava se valendo, o titular retira a possibilidade de exercício das posições jurídicas para a situação concreta em que se opera a desistência, sem afetar outras situações jurídicas, ainda que idênticas, ocorridas em momento diverso.³¹⁸ É o caso da desistência do processo judicial, que pode ser novamente intentado, a qual não compromete o acesso ao Judiciário e o devido processo legal em eventuais novas demandas.³¹⁹

O direito fundamental ainda pode ser objeto de *não exercício* pelo seu titular. Isso porque a própria ordem jurídica permite-lhe exercer ou não exercer a posição jusfundamental garantida.³²⁰ Isto é, o exercício dos direitos fundamentais permanece no âmbito de decisão de seus titulares, “salvo nos casos em que a própria Constituição cria um dever fundamental correlato ao direito fundamental (p. ex., direito-dever de sufrágio)”.³²¹ É o que ocorre se o tributo for declarado inconstitucional, podendo o contribuinte exercer ou não o seu direito de ingressar em juízo para postular a repetição do indébito.

Já na *renúncia*, o titular voluntariamente permite uma maior interferência estatal sobre o seu direito ou exerce-o aquém das possibilidades por ele conferidas.³²² Em trabalho dedicado ao tema, PEDRO ADAMY conceitua a renúncia a direito fundamental como “a situação definida em lei, em que o titular do direito fundamental, expressamente, renuncia a determinadas posições ou pretensões jurídicas garantidas pelo direito fundamental, ou consente que o Poder Público restrinja ou interfira mais intensamente, por um determinado espaço de tempo e a qualquer momento revogável, tendo em vista um benefício

---

³¹⁷ Conforme SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 253-254.

³¹⁸ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 47.

³¹⁹ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 48.

³²⁰ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 39.

³²¹ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 42.

³²² ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 53.

proporcional e legítimo, direto ou indireto, pessoal ou coletivo”.³²³ Esse conceito já explicita os pressupostos e elementos da renúncia.³²⁴ Ela deve ser formulada por meio de declaração expressa ou inequívoca,³²⁵ livre de coação,³²⁶ revogável, com prazo determinado ou determinável, não pode atingir o direito fundamental como um todo, e deve trazer um benefício ao cidadão que renuncia a um direito.

Sobre este último ponto, o referido autor afirma a necessidade de que a renúncia seja acompanhada de um benefício proporcional e legítimo ao cidadão. Isso porque, sempre que o contribuinte renuncia a um direito seu, busca a obtenção de algum benefício que melhore a sua condição. Exemplifica a sua afirmação citando justamente o tema aqui analisado: o ingresso em programas de parcelamento fiscal a fim de reduzir multas e juros.³²⁷ Alerta, todavia, para o fato de que “os benefícios oferecidos não têm a aptidão de garantir legitimidade à previsão da renúncia”, porque, independentemente de sua magnitude, eles não afastam os limites que se impõem às restrições a direitos fundamentais.³²⁸

Sob essa ótica, seria de discutível validade a exigência de “expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como a desistência dos já interpostos” formulada pela Lei Complementar nº 43/02 do município de Curitiba, a qual não prevê, como contrapartida, a redução de multas e de juros em relação aos débitos parcelados.

O caráter da revogabilidade, segundo o autor, determina que a renúncia possa ser revogada a todo o tempo, do contrário, ela poderia se transformar em verdadeira perda do direito fundamental.³²⁹ Pela mesma razão, a restrição deve ser temporária. Sendo assim, o titular do direito fundamental, entendendo que as opções renunciadas anteriormente são, atualmente, a melhor forma de desenvolver sua personalidade ou de atingir seus objetivos

---

³²³ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 58.

³²⁴ Sobre os quais discorre amplamente o autor: ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 59-121.

³²⁵ Como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça: Recurso Especial nº 509.238/SC, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 02/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 342; Recurso Especial nº 1124420/MG, STJ, Primeira Seção, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012.

³²⁶ Sobre a coação, ver ponto 3.2.3. “Vícios na confissão”.

³²⁷ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 120.

³²⁸ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 121.

³²⁹ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 114.

econômicos, pode revogar a renúncia feita. E essa revogação não pode ficar condicionada à aceitação de uma terceira parte ou mesmo do Poder Público, sob pena de aniquilar os direitos fundamentais. PEDRO ADAMY exemplifica suas ponderações afirmando que, no caso de parcelamentos fiscais, a renúncia somente poderá ter o mesmo prazo em que o contribuinte estiver vinculado ao programa.³³⁰

A renúncia tal qual prevista na legislação tributária e processual, contudo, é incompatível com o caráter revogável e temporário que deve assumir a restrição a direito fundamental. Não há como compatibilizar a revogabilidade e a temporalidade da restrição com o fato de que a renúncia ao direito pronunciada nos autos da ação judicial solucionará o litígio em favor da contraparte, permitirá a extinção do processo com julgamento de mérito e provocará a formação da coisa julgada material. Isso porque haverá óbices de técnica processual à revogação da renúncia e à consequente retomada do exercício do direito que se optou por restringir em momento anterior.

A restrição a direitos fundamentais, especialmente por meio da renúncia, observa alguns limites.

O primeiro limite decorre da relação do direito restringido com as normas estruturantes do Estado de Direito. São assim denominadas aquelas normas que compõem a base, a estrutura, desse modelo estatal. Elas deverão comandar o relacionamento entre Poder Público e indivíduos, de modo a assegurar o respeito aos direitos fundamentais.³³¹ Analisa-se, nesse ponto, se a restrição imposta ao direito individual acaba por restringir também os fundamentos do Estado de Direito.

Essa limitação varia de acordo com a proximidade do direito fundamental a tais normas estruturantes, como aponta HUMBERTO ÁVILA.³³² Segundo o autor, há situações em que o não exercício dos direitos não compromete a existência mesma do Estado de Direito, podendo, portanto, ser pontualmente afastados. Seria o caso, por exemplo, de um indivíduo

---

³³⁰ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 114-116.

³³¹ Sobre o tema: NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. p. 45; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 256-278; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 20, 127 e ss.

³³² ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?”. p. 258-263.

que permite que sua casa seja revistada sem mandado judicial e de uma mulher que admite ser revistada fisicamente não por outra mulher.³³³

Há, diferentemente, outros direitos com relevância mais atrelada à sociedade do que ao indivíduo, de forma que o seu não exercício interfere na própria configuração de um Estado de Direito e de suas instituições. É o que ocorre quando um indivíduo abre mão do direito de efetuar seu voto de forma secreta, o que provoca repercussões para a efetividade mínima do princípio democrático, já que uma votação não secreta pode comprometer a manifestação livre da vontade.³³⁴

Isso significa que esses direitos com relevância mais atrelada à sociedade do que ao indivíduo “devem ser protegidos pelo cidadão e pelo Estado, não podendo o primeiro deles abrir mão, mesmo que voluntariamente, e não sendo facultado ao segundo atuar, mesmo que por meio de lei, criando mecanismos que interfiram na sua eficácia mínima”.³³⁵

Existem situações, portanto, em que a renúncia pelo contribuinte a seus direitos individuais pode afetar a própria configuração do Estado de Direito. Vale dizer, a Constituição estabelece regras ao Poder Público e aos indivíduos, estipulando os “contornos limítrofes da atuação do homem em sociedade, no convívio entre seus pares”, para que o Direito sirva de instrumento condutor da “consecução da ordem social”.³³⁶ Nesse contexto, nem o Estado, nem o particular, podem quebrar as regras constitucionalmente estabelecidas.

Ao renunciar ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado, o contribuinte, que não sabia se tinha ou não razão, opta por reconhecer o direito afirmado pelo Fisco. A intensidade com a qual incide esse primeiro limite depende do direito individual objeto de restrição. Alguns exemplos podem ilustrar essa variação na forma como atua a limitação ora tratada.

---

³³³ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?”. p. 258.

³³⁴ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?”. p. 258-259.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. “Confissão cria tributo?”. p. 261.

³³⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1996. p. 72-73.

Se a Constituição estabeleceu a regra de que nenhum tributo será cobrado ou majorado senão por meio de lei, não pode o contribuinte, individualmente, consentir no pagamento de tributos inconstitucionalmente criados. Também não pode o Estado prever, por meio de lei, hipóteses em que o contribuinte deva expressamente renunciar ao direito de não pagar tributos ilegais ou inconstitucionais. A esse respeito, VIEIRA DE ANDRADE identifica “o direito de não pagar impostos inconstitucionais ou ilegalmente liquidados e cobrados” como direito fundamental constitucional implícito na Constituição portuguesa,³³⁷ ao qual o contribuinte não pode renunciar, sob pena de ferir a legalidade, norma informadora da estrutura do Estado de Direito.

Estar-se-ia diante de situação semelhante se a renúncia do contribuinte dissesse respeito a regras de competência. Tendo em vista que o “poder tributante está obrigado a observar as regras constitucionais relativas às atribuições de competência para cada ente federado”,³³⁸ não poderia o contribuinte consentir com exigência tributária que violasse tais regras. Não poderia produzir efeitos, portanto, a renúncia do contribuinte operada em processo judicial que discutisse a competência do ente federado para exigir determinado tributo se a jurisprudência de Tribunais Superiores firmasse a competência em favor de outro ente. Um exemplo pode esclarecer o ponto: um contribuinte insere em parcelamento tributário estadual débitos de ICMS supostamente devido em decorrência de industrialização por encomenda. Em decorrência, desiste da ação judicial – e renuncia ao direito em que ela se funda – na qual defendia ser caso de incidência de ISS. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça decide que a industrialização por encomenda caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS.³³⁹ Dada a meticulosidade com que as competências tributárias foram repartidas pela Constituição e a sua importância para o sistema federativo posto, é inviável, do ponto de vista constitucional, que a renúncia do contribuinte envolva as regras de competência tributária.³⁴⁰

---

³³⁷ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 84-86.

³³⁸ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 137.

³³⁹ Agravo Regimental no Agravo nº 1369818/PR, STJ, Primeira Turma, Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 05/03/2013, DJe 11/03/2013; Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.280.329/MG, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, DJe 13/4/12.

³⁴⁰ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 203.

A conclusão seria diversa na hipótese de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute a reinclusão do contribuinte em programas de parcelamento anteriores (art. 6º da Lei nº 11.941/09). Tendo em vista que a opção do indivíduo de incluir os débitos objeto de programa anterior em novo parcelamento não envolve um direito fundamental, como o de não pagar tributos que não estejam de acordo com a lei, essa renúncia não afetaria as normas estruturantes do Estado de Direito.

O segundo limite diz respeito ao núcleo essencial dos direitos fundamentais. Embora não haja previsão expressa no direito brasileiro acerca da inviolabilidade do conteúdo mínimo essencial dos direitos fundamentais,³⁴¹ essa limitação pode ser extraída da própria consagração do Estado de Direito.³⁴² Isso porque, se esse modelo estatal só se configura quando protege e promove os direitos fundamentais, as restrições a essas garantias não podem ser intensas a ponto de atingir o seu conteúdo essencial. Do contrário, tal restrição importará, inclusive, num afastamento da concepção de Estado como Estado de Direito, como se expôs anteriormente. Além disso, a própria consagração constitucional dos direitos fundamentais impede que o legislador aniquile-os ou torne-os ineficazes, estando implícita “a existência de uma proteção a um núcleo intangível desses direitos”.³⁴³ Do contrário, de nada adiantaria a Constituição proteger os direitos fundamentais, se outro instrumento pudesse afastá-los completamente em momento ulterior.

Nesse contexto, o postulado da proibição de excesso é aplicável.³⁴⁴ O postulado da proibição de excesso serve como parâmetro de aplicação das normas quando um direito fundamental for restringido, proibindo que a restrição lhe retire um mínimo de eficácia.³⁴⁵ Diferentemente do que ocorre com a proporcionalidade, a aplicação do postulado da proibição de excesso não pressupõe uma relação de causalidade entre um meio e um fim. Desse modo, não se investiga qual o fim buscado pela renúncia e quais os benefícios são

---

³⁴¹ Diferentemente do que ocorre na Constituição alemã, em que o art. 19, 2, estabelece que “em nenhum caso, um direito fundamental poderá ser violado em sua essência” (Tradução para a língua portuguesa disponível em: http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3160404/Daten/1330556/Gundgesetz_pt.pdf). Sobre o tema: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 295-301.

³⁴² Sobre o tema: ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 130-131.

³⁴³ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 130.

³⁴⁴ Sobre os postulados normativos aplicativos: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 142-202.

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. p. 167.

oferecidos ao titular do direito, mas se o núcleo essencial do direito fundamental a ser renunciado será comprometido pela renúncia.³⁴⁶

Segundo JORGE REIS NOVAIS, da consagração da dignidade da pessoa humana decorre o reconhecimento do poder de a pessoa dispor livremente das possibilidades de autoconformação da sua vida. Esse poder envolve o de dispor do direito fundamental, mas desde que isso não anule ou destrua as condições futuras de autodeterminação e de livre desenvolvimento da personalidade.³⁴⁷

Por isso, a restrição a direitos fundamentais, em especial a autorrestrição pelo titular do direito por meio da renúncia, deve observar alguns limites. Em primeiro lugar, a renúncia ao direito fundamental pelo seu titular não pode acarretar uma restrição aos fundamentos estruturantes do Estado de Direito. Em segundo lugar, ela não pode atingir o núcleo essencial do direito, sem o qual ele se descaracteriza.

Consequentemente, a renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado não poderá afrontar as normas estruturantes do Estado de Direito e também não poderá restringir excessivamente os direitos dos contribuintes. Essa conclusão é especialmente importante, por exemplo, nos casos em que os processos judiciais em que se promoveu a renúncia discutissem a constitucionalidade de tributos, a legalidade da cobrança e o correto exercício das regras de competência tributária.

4.2.2.2. Inafastabilidade da tutela jurisdicional

O Estado de Direito apresenta uma dimensão material, a qual envolve a consagração e a proteção de um conjunto de direitos, tidos como fundamentais. Sob essa ótica, o Estado deve adotar medidas necessárias e suficientes, de natureza normativa ou material, conducentes a uma proteção adequada e eficaz dos direitos fundamentais.³⁴⁸ Ao lado dela, a dimensão formal desse modelo estatal diz respeito à separação dos poderes, à

---

³⁴⁶ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 182-187.

³⁴⁷ NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. p. 60-61.

³⁴⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. p. 273.

hierarquização das normas e à proteção jurisdicional.³⁴⁹ JEREMY WALDRON ressalta a importância do aspecto procedimental do *Rule of Law*, afirmando que ele não depende somente da previsão de regras gerais conhecidas pelos cidadãos, mas também da adequada aplicação dessas garantias pelas instituições.³⁵⁰

A proteção jurídica atua, nesse contexto, como norma estruturante do Estado de Direito, porque a garantia dos direitos fundamentais só pode ser efetiva quando, no caso de sua violação, houver uma instância independente que restabeleça a sua integridade. Desse modo, o acesso à via judiciária é algo que se impõe ao legislador no sentido de dar operatividade prática à defesa de direitos.³⁵¹

Seguindo essa linha, ALBERTO XAVIER afirma que de pouco ou nada valeria a consagração no texto constitucional dos direitos, liberdades e garantias, se a sua tutela não fosse confiada a um poder independente, encarregado de sua proteção em face de potenciais ou efetivas violações pelos demais Poderes.³⁵² A Constituição consagra o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional no art. 5º, inciso XXXV, o qual garante que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.³⁵³ Instrumentalizando essa proteção, o texto constitucional determina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, inciso LIV), bem como que aos litigantes serão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, inciso LV).

A atuação do Poder Judiciário é importante em todas as situações, mas ela é indispensável em caso de relações verticalizadas, como as relações que se estabelecem

---

³⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 214; WALDRON, Jeremy. “The concept and the rule of law”. In: *Georgia Law Review*, vol. 43, n. 1. Fall, 2008. p. 1-61 (especialmente p. 8).

³⁵⁰ WALDRON, Jeremy. “The concept and the rule of law”. p. 6-8. No mesmo sentido: FORSTHOFF, Ernst. *Stato di diritto in trasformazione*. Traduzione di L. Riegert e C. Almirante. Milano: Giuffrè, 1973. p. 42-43.

³⁵¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. p. 273-275. No mesmo sentido: MIRANDA, Jorge. “A tutela jurisdicional dos direitos fundamentais em Portugal”. In: GRAU, Eros; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito Constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 284-304 (especialmente p. 286).

³⁵² XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. p. 217.

³⁵³ Segundo Scaff, o princípio de acesso à justiça está inserido neste e noutros dispositivos constitucionais e deve ser interpretado de forma ampla, garantindo o amplo acesso à função jurisdicional, a qual também pode ser exercida pelos poderes Executivo e Legislativo (SCAFF, Fernando Facury. “Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94. São Paulo: Dialética, julho de 2003. p. 38-52, especialmente p. 42).

entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo da obrigação tributária. É o que constata HUMBERTO ÁVILA, para quem quanto maior for o grau de essencialidade dos direitos atingidos, quanto maior for a sua restrição e quanto maior for a assimetria existente entre os sujeitos envolvidos na sua concretização, tanto maior deverá ser o âmbito material de atuação do Poder Judiciário. Por isso, no caso das relações verticalizadas entre Fisco e contribuintes, em que direitos fundamentais de propriedade, de liberdade, de igualdade e de dignidade são severamente restringidos, a atividade do Poder Judiciário deverá ser mais extensa.³⁵⁴

JAMES MARINS alcança conclusão semelhante, afirmando que o princípio da garantia jurisdicional reflete a função terapêutica do processo judicial. Ela promove o reequilíbrio das relações materiais em que haja vulnerabilidade de uma das partes – no caso do Direito Tributário, do contribuinte – em função de razões políticas ou econômicas.³⁵⁵

Os contribuintes têm, portanto, direito à tutela jurisdicional. Esse direito consiste em levar a controvérsia à apreciação do Judiciário, obtendo uma decisão sobre a questão (não necessariamente favorável aos seus interesses, do contrário, misturar-se-ia a tutela jurídica com a pretensão de direito material).³⁵⁶

Na renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado verificam-se duas consequências, cuja distinção é importante para que se analise se há ou não afronta ao princípio da inafastabilidade da jurisdição. De um lado, o contribuinte renuncia ao direito material discutido no processo em favor do Fisco, sobre o qual ele não tem certeza se tinha ou não razão. De outro lado, o contribuinte renuncia ao direito de ter um pronunciamento judicial sobre aquela controvérsia específica, já que com a extinção do processo com julgamento do mérito e a formação da coisa julgada material, não poderá ser intentado novo processo sobre a mesma matéria.

---

³⁵⁴ ÁVILA, Humberto. “Ativismo Judicial e Direito Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 150-159 (especialmente p. 153-154).

³⁵⁵ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 53-58.

³⁵⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado das ações*. Tomo I. São Paulo: RT, 1970. p. 238.

Isso não equivale a afirmar que o contribuinte renuncia à tutela jurisdicional, como um todo, mas que o mecanismo criado pela legislação como contrapartida a benefícios fiscais retira determinada matéria tributária do âmbito de análise do Poder Judiciário. De acordo com HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, a discussão posterior do débito será prejudicada, não por causa da renúncia em si mesma, mas por conta da coisa julgada que se forma e que somente poderá ser desconstituída, dentro do prazo de dois anos, por meio de ação rescisória.³⁵⁷

Como se afirmou anteriormente, o contribuinte tem a opção de exercer ou não o seu direito de ingressar em juízo para questionar o tributo que entende indevido.³⁵⁸ Ele também pode ajuizar a ação judicial e em seguida desistir dela. Ambas as hipóteses estão de acordo com a liberdade de exercício dos direitos individuais. Pode ocorrer, inclusive, que em decorrência do advento do tempo, o particular não possa mais exercer o seu direito, atingido pela decadência ou cuja pretensão tenha sido encoberta pela prescrição.³⁵⁹ Nesses casos, a impossibilidade de exercício futuro do direito se dá de acordo com as regras jurídicas. Com efeito, a decadência e a prescrição consolidam situações pela falta de exercício de determinada prerrogativa, operando no sentido de dar estabilidade às relações jurídicas e de eliminar incertezas, concretizando, com isso, a segurança jurídica.³⁶⁰

O que o ordenamento jurídico não permite é que o Estado crie mecanismos para impedir ou dificultar sobremaneira que o particular leve ao Poder Judiciário as divergências que a ele queira submeter. Nesse sentido, a então Ministra ELLEN GRACIE pronunciou-se em processo com objeto diverso do deste trabalho,³⁶¹ mas em manifestação que merece destaque: a garantia de inafastabilidade da jurisdição inserta na Constituição justifica-se pela necessidade de se protegerem os direitos dos cidadãos ante os tribunais contra atos dos poderes públicos. Por isso, o legislador é o destinatário da norma que proíbe a lei de excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. A

---

³⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Parcelamento, confissão de dívida e questionamento judicial”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 323-332 (especialmente p. 332).

³⁵⁸ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 191.

³⁵⁹ É o que Pedro Adamy chama de “renúncia por não-exercício qualificado pela incidência de regras de prescrição e decadência” (ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 54).

³⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 352-353.

³⁶¹ Discutia-se a constitucionalidade de algumas disposições da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/96), especialmente a compatibilidade entre a execução judicial específica para a solução de futuros conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário.

norma representa ao Estado-legislador a impossibilidade de excluir da apreciação judicial determinadas matérias. Desse modo, concluiu que o cidadão pode não invocar o Judiciário, optando por outros mecanismos de composição de litígios. Já “o Estado, este sim, não pode afastar do controle jurisdicional as divergências que a ele queiram submeter os cidadãos”.³⁶² Em síntese, ao particular é permitido não recorrer ao Poder Judiciário; ao Estado é proibido afastar a via jurisdicional dos indivíduos.

Dito isso, constata-se que a cláusula que obriga o contribuinte a renunciar expressamente ao seu direito de recorrer à tutela jurisdicional, no que diz respeito aos débitos tributários inseridos em programas especiais de parcelamento tributário, é incompatível com o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional.³⁶³ É que o Estado, por meio das leis que instituem os programas de parcelamento, cria um mecanismo para que o contribuinte não possa obter a tutela jurisdicional acerca da matéria relacionada aos débitos tributários. Com isso, atinge o núcleo essencial do direito fundamental de acesso ao Judiciário³⁶⁴ e afasta-se dessa norma estruturante do Estado de Direito.

Recente alteração das normas relativas ao Programa Especial de Parcelamento – PEP do Estado de São Paulo trouxe a exigência de que o contribuinte inclua no programa de parcelamento todos os débitos de uma mesma Certidão de Dívida Ativa e todas as Certidões de Dívida Ativa agrupadas em uma única execução fiscal (Decreto nº 59.254/13). Com isso, o particular não poderá escolher quais créditos tributários parcelará, devendo necessariamente parcelar todos os débitos, nos termos da previsão normativa. Isso é especialmente relevante considerando que a adesão ao parcelamento está condicionada à expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos, relativamente aos débitos incluídos. Isto é, na hipótese de o contribuinte ter divergências apenas quanto à exigibilidade de um ou de alguns dos débitos inscritos em Dívida Ativa, ele terá somente duas opções: ou insere todos os débitos no

---

³⁶² Voto da Ministra Ellen Gracie no Agravo Regimental na Sentença Estrangeira nº 5206, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 12/12/2001, DJ 30-04-2004 (em especial, p. 1148-1149).

³⁶³ No mesmo sentido: MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. p. 363-365; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 369.

³⁶⁴ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 190.

parcelamento e encerra todas as discussões sobre eles, ou não poderá parcelar nenhum de seus débitos.³⁶⁵

A esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a regra de que todos os débitos do sujeito passivo interessado em aderir ao programa serão consolidados no parcelamento é válida, tendo em vista que o objetivo do programa é o de promover a regularização fiscal dos devedores da Fazenda Pública. Desse modo, seria contraditório “admitir que um projeto político destinado a promover a regularização fiscal” pudesse “conviver com débitos exigíveis e em aberto – situação que ocorreria se houvesse a faculdade de opção pelos débitos a serem ou não parcelados”.³⁶⁶

Essas situações transparecem a gravidade de se aceitar a exigência de renúncia ao direito em que se fundamentam as ações judiciais, que culmina com a impossibilidade de o contribuinte impugnar judicialmente a cobrança de tributos com os quais não concorda. Por meio da previsão de alguns benefícios, o Poder Público impele o contribuinte a aceitar todos os créditos tributários constituídos contra ele e afasta, de vez, a permissão de controle dessas exações pelo Poder Judiciário.

Ademais, um exame baseado na proporcionalidade indica que a exigência de renúncia posta na legislação é exageradamente restritiva do direito à tutela jurisdicional. O postulado da proporcionalidade³⁶⁷ é aplicável quando houver uma pluralidade de meios à disposição do Poder Público para perseguir uma finalidade legítima. Diante dessa pluralidade de meios disponíveis, investiga-se se a medida escolhida é adequada, necessária e proporcional à consecução do fim almejado.

É requisito para a aplicação da proporcionalidade que a finalidade perseguida seja legítima. Assim, por exemplo, não é possível analisar quais os meios adequados,

---

³⁶⁵ No âmbito federal, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região interpretou a Lei nº 11.941/09 no sentido de que os débitos constantes de uma mesma certidão de dívida ativa podem ser desmembrados para fins de inclusão no parcelamento (Apelação Cível nº 0010378-43.2011.4.03.6100/SP, TRF3, Sexta Turma, Relatora: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, julgado em 08/08/2013, DJ 19/08/2013).

³⁶⁶ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1250499/BA, STJ, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 11/12/2012, DJe 19/12/2012.

³⁶⁷ Para um estudo das origens e evolução teórica da noção de proporcionalidade, ver: ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 112-133.

necessários e proporcionais para instituir um tributo confiscatório, uma vez que a própria finalidade (o confisco) é ilegítima, porque vedada constitucionalmente.

Em seguida, três exames são realizados para saber se a medida escolhida atende ao dever de proporcionalidade. Em primeiro lugar, verifica-se a *adequação* do meio adotado, o qual deve ser capaz de levar à realização do fim. Em segundo lugar, analisa-se a *necessidade* da adoção daquela medida, ou seja, dentre os meios igualmente adequados deve ser escolhido o menos restritivo aos direitos individuais. Em terceiro lugar, busca-se a *proporcionalidade em sentido estrito*, isto é, a realização do fim não deve estar em relação de desproporção relativamente à restrição causada nos direitos fundamentais.³⁶⁸

Aplicando-se o exame da proporcionalidade às exigências de desistência e de renúncia aqui tratadas, são alcançadas as seguintes constatações.

Os fins objetivados pelas leis instituidoras de programas especiais de parcelamento são os de dar rápida resolução aos litígios fiscais, agilizar a arrecadação e regularizar a situação do sujeito passivo, concedendo benefícios fiscais para que o contribuinte cesse a discussão judicial acerca da exigibilidade do tributo.

Percebe-se que ambas as exigências – de desistência da ação judicial e de renúncia ao direito em que ela se fundamenta – são adequadas à consecução das finalidades de diminuir a resistência do contribuinte ao pagamento do tributo e de estimular a arrecadação. Entretanto, a exigência de renúncia ao direito em que se funda eventual ação judicial, embora adequada para promover a resolução do litígio, é desnecessária, porque mais restritiva ao direito de acesso à tutela jurisdicional do que a cláusula de desistência do processo. Isso ocorre tendo em vista que a desistência e a consequente extinção do processo sem resolução de mérito permitem que, caso entenda necessário, o contribuinte intente nova ação judicial na defesa de seus direitos. Além disso, a imposição de renúncia seria desproporcional em sentido estrito, porque as vantagens decorrentes da promoção da regularização fiscal não superam as desvantagens advindas da restrição do direito à tutela jurisdicional.

---

³⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. p. 182-196.

Em outras palavras, PEDRO ADAMY explica que não se está diante da “impossibilidade de haver norma que preveja a exigência de desistência de processos judiciais ou administrativos para se chegar ao fim de um litígio. O que não pode haver é dispositivo que impeça o interessado de futuramente provocar o Judiciário, se assim for necessário, para a busca de uma solução mais consentânea com o direito, que à época não se conseguia vislumbrar”.³⁶⁹

4.2.2.3. Separação de poderes

A imposição legal de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado contraria, ainda, a separação de poderes estatais.

Historicamente, o princípio da separação de poderes tem o sentido de dividir o exercício das funções estatais em mais de um órgão, a fim de que um desses órgãos não permita que o outro extrapole o poder a ele conferido. Foi o que defendeu MONTESQUIEU, para quem só haveria liberdade se não se abusasse do poder nos Estados. Assim, a repartição de competências deveria garantir que o próprio poder contivesse o poder, para que ninguém fosse constrangido a praticar o que a lei não obriga, e a não fazer aquilo que a lei permite.³⁷⁰

Na atualidade, essa fórmula permanece aplicável e, mais do que isso, segue sendo extremamente importante ao funcionamento do Estado de Direito. Isso porque a repartição das funções estatais em órgãos distintos atua como instrumento eficiente para garantir os direitos fundamentais.³⁷¹ A divisão funcional atua como uma reserva de competência, no sentido de que a atribuição de competências a um poder do Estado implica um conjunto de

---

³⁶⁹ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 190.

³⁷⁰ MONTESQUIEU, C. *Do Espírito das Leis*. Tradução de J. Melville. São Paulo: Martin Claret, 2ª reimpressão, 2010. p. 164-165.

³⁷¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Princípios fundamentais do Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 265; NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 1987. p. 82; SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43.

proibições a outro poder desse mesmo Estado.³⁷² Nessa linha, a Constituição consagra, em seu art. 2º, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário como independentes e harmônicos entre si, determinando a forma pela qual eles serão organizados no Título IV.

O poder de elaborar normas gerais e abstratas, definindo políticas públicas que considerem o cenário nacional, é conferido ao Poder Legislativo. Os órgãos que o compõem são formados por pessoas eleitas pelo povo, que atuam como representantes de seus interesses, e as leis são resultado de um processo deliberativo travado entre eles.

A função de dar execução concreta às leis gerais e abstratas, por sua vez, é exercida pelo Poder Executivo. A ele também compete dirigir os serviços públicos e administrar as relações internas e internacionais.³⁷³

O poder de julgar conflitos intersubjetivos, aplicando o Direito, é atribuído ao Poder Judiciário. Também a ele – a todos, a alguns ou a apenas um de seus órgãos – é atribuída a função de verificar a compatibilidade das leis elaboradas pelo Poder Legislativo com a Constituição.³⁷⁴ A averiguação dessa compatibilidade diz respeito tanto às regras de procedimento estabelecidas pela Constituição, quanto ao catálogo de direitos fundamentais por ela previsto.

Essa repartição não é feita com base em uma divisão absoluta, mas sim com base em um critério de preponderância, porquanto, em alguma medida, as funções típicas de um Poder são também desempenhadas, atipicamente, pelos outros. Isso ocorre, por exemplo, quando o Poder Executivo edita medidas provisórias, quando o Poder Legislativo julga por meio de Comissões Parlamentares de Inquérito e quando o Poder Judiciário elabora os seus regimentos internos.

Assim, a separação dos poderes baseia-se na ideia de organização das funções fundamentais do Estado, por meio da atribuição de competências a órgãos distintos e da previsão de procedimentos que por eles serão adotados. Como ressalta J. J. GOMES

---

³⁷² GUASTINI, Riccardo. *Il giudice e la legge*. Torino: Giappichelli Editore, 1995. p. 30-31.

³⁷³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 246-248

³⁷⁴ ÁVILA, Humberto. “Ativismo Judicial e Direito Tributário”. p. 150.

CANOTILHO, nessa perspectiva de racionalização, estabilização e delimitação do poder estadual, a separação dos poderes é um princípio organizatório fundamental da Constituição. Por isso, quando o núcleo essencial dos limites de competências constitucionalmente fixado for objeto de violação, todo o sistema de legitimação, de responsabilidade, de controle e de sanção pode ser comprometido. É o que pode ocorrer, por exemplo, com o deslocamento da função de proteção jurídica, exercida pelos órgãos do Poder Judiciário, para órgão de outro poder estatal.³⁷⁵

Já se afirmou ser fundamental que haja apreciação dos atos administrativos e legislativos pelo Judiciário. Disposição legal que excluísse determinadas matérias do seu âmbito de apreciação violaria, não somente o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional, mas também a própria separação de poderes. No que diz respeito ao tema deste trabalho, o Poder Legislativo não pode editar lei afastando definitivamente a competência do Poder Judiciário para apreciar determinadas questões, tais como as demandas ajuizadas por contribuintes que ingressaram em programa de parcelamento tributário e, com isso, renunciaram aos direitos que fundamentavam as ações judiciais objeto de desistência, tendo seus processos extintos sem a possibilidade de que novos fossem intentados. Do contrário, o Estado-legislador afronta a divisão funcional constitucionalmente prevista ao alargar o seu âmbito de atuação na medida em que restringe a atuação judicial.

Não se poderia alegar, para afastar esse argumento, que o Poder Legislativo não obsta o acesso ao Judiciário, já que se trata de uma opção do particular, que escolheu ingressar no parcelamento e, com isso, renunciou ao direito de obter uma decisão judicial. A esse respeito, invocam-se as conclusões encontradas anteriormente no sentido de que há direitos que não estão na esfera de disponibilidade do contribuinte sem que isso interfira no próprio Estado de Direito, como é o caso da norma que determina a separação dos poderes estatais.

---

³⁷⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. p. 251-252.

4.2.2.4. Igualdade

A exigência de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado pode levar, também, a um problema de igualdade. A igualdade exige que seja dado tratamento semelhante a sujeitos em situação equivalente.³⁷⁶ Pode ocorrer, contudo, que contribuintes com débito tributário de mesma natureza sejam tratados diferentemente sem que haja uma finalidade amparando essa distinção.

De um lado, estarão os contribuintes que tinham ações judiciais em curso quando ingressaram no programa de parcelamento. Eles deverão desistir dos processos, renunciando ao direito em que eles se fundamentam. Com isso, não poderão mais discutir a controvérsia judicialmente. De outro lado, encontrar-se-ão aqueles contribuintes que não tinham ações judiciais confrontando a exigência tributária.³⁷⁷ Estes poderão pagar as parcelas e, posteriormente, recorrer ao Poder Judiciário para impugnar o crédito tributário (desde que sua pretensão não tenha sido atingida pela prescrição).

Ora, tanto um, quanto o outro grupo de contribuintes pagaram seus débitos de forma parcelada e usufruíram dos benefícios de redução de multas e de juros previstos pela legislação, estando, portanto, em situação equivalente. No entanto, uma vez quitadas as parcelas e surgida situação que legitime o pedido de ressarcimento dos valores pagos, o segundo grupo poderá postular a repetição do indébito e o primeiro, não.

A previsão de uma situação extrema pode confirmar a atribuição de tratamento desigual. Um contribuinte, antevendo a publicação de uma lei instituindo o parcelamento tributário, poderia desistir da ação judicial proposta contra o débito que pretende parcelar, sendo o seu processo extinto sem julgamento de mérito nos termos do art. 267, inciso VIII do Código de Processo Civil. A ele, subsistiria a possibilidade de intentar nova ação judicial, caso vislumbrasse, no futuro, uma situação que viabilizasse a restituição das parcelas pagas. Outro contribuinte que não adotasse a mesma conduta precavida, no momento de ingresso no programa de parcelamento, teria de renunciar ao direito em que se

---

³⁷⁶ O exame da igualdade foi feito no ponto 2.2.2.

³⁷⁷ Sobre a impossibilidade de se renunciar à ação judicial antes de sua propositura, ver ponto 4.3.1.

fundamenta sua ação judicial em curso, sendo seu processo extinto com julgamento de mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do mesmo Código. Desse modo, a formação da coisa julgada material obstaría o ajuizamento de nova demanda caso futuramente se vislumbrasse hipótese de repetição do indébito tributário.

4.2.2.5. Inadmissibilidade da exigência de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial proposta contra o débito parcelado

Em suma, a exigência de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial proposta contra o débito parcelado enfrenta diversos obstáculos ligados fortemente às normas estruturantes do Estado de Direito. Em primeiro lugar, os limites impostos às restrições de direitos fundamentais impedem que a renúncia atinja os elementos estruturantes que configuram o Estado como um Estado de Direito e o núcleo essencial do direito fundamental restringido. Em segundo lugar, a previsão legal de um mecanismo que afasta a apreciação de determinadas matérias tributárias pelo Poder Judiciário contraria o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Em terceiro lugar, essa previsão legal também viola a separação de poderes, porque acarreta uma restrição não prevista constitucionalmente do âmbito de atuação do Poder Judiciário pelo Poder Legislativo. Em quarto e último lugar, a exigência de renúncia provoca o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, porque apenas alguns deles poderão levar a controvérsia à apreciação jurisdicional, muito embora todos tenham usufruído dos benefícios do parcelamento.

Por todas essas razões, a renúncia a alegações de direito não deve ser exigida tal qual prevista na legislação tributária e processual. Isto é, a renúncia por meio da qual o contribuinte reconhece o direito alegado pelo Fisco em relação ao crédito tributário parcelado, consentindo com a extinção do processo com julgamento de mérito e com a formação da coisa julgada material em seu desfavor é inadmissível. Mesmo que lei tributária específica viesse a alterar as definições de “desistência” e de “renúncia” consagradas no Direito Processual Civil, as considerações feitas anteriormente demonstram que seria inaceitável qualquer instituto que impusesse a exigência legal de que o

contribuinte abdicasse definitivamente de seu direito de recorrer ao Poder Judiciário para questionar as exações impostas pelo Poder Público.

Como já se afirmou,³⁷⁸ por mais interessantes que sejam as vantagens oferecidas pelo Poder Público, elas não legitimam eventuais excessos na restrição de direitos fundamentais. Ademais, não é nem necessário nem proporcional em sentido estrito que a interrupção da discussão judicial seja feita por meio de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação judicial (art. 269, inciso V, Código de Processo Civil) e não por desistência do processo (art. 267, inciso VIII).

Vale referir que essa renúncia permanece inadmissível, ainda que se entenda que o parcelamento especial tem natureza de transação, conforme discutido anteriormente. Isso ocorre porque a renúncia feita na transação está igualmente submetida aos limites delineados, e o caráter transacional não afasta a possibilidade de violação às normas acima apontadas.

Na transação, há concessões recíprocas a fim de encerrar o litígio, extinguindo o crédito tributário. O Fisco concede a redução de multas e de juros, além de permitir o pagamento em parcelas. O contribuinte, por sua vez, concorda em pagar as parcelas estabelecidas e cessar a impugnação judicial que mantenha contra o débito parcelado. Mesmo se tratando de transação, o ato adotado pelo contribuinte para interromper a discussão judicial deverá observar as normas estruturantes do Estado de Direito.

Assim, o ato de concessão do contribuinte para transacionar com a Administração Tributária não poderá servir de fundamento, por exemplo, para que ele pague tributo inconstitucional,³⁷⁹ para afastar as regras de competência tributária constitucionalmente delimitadas ou para restringir o núcleo essencial de seus direitos fundamentais. Em qualquer desses casos, o contribuinte deverá ter assegurado o direito de levar a

---

³⁷⁸ Com base em ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 121.

³⁷⁹ No sentido de que a renúncia representa transação, a qual não prevalece se for reconhecida a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. “Aspectos controvertidos na adesão do programa do parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 178. São Paulo: Dialética, julho de 2010. p. 130-150 (especialmente p. 149).

controvérsia à apreciação do Poder Judiciário para que ele realize o controle legal e constitucional de aplicação das normas que lhe foi atribuído pela Constituição.

Este também é o entendimento de PEDRO ADAMY, para quem os ditames aplicáveis a toda e qualquer renúncia a direito fundamental no direito tributário devem ser aplicados à transação. Sendo assim, deverão ser observadas as regras de legalidade, de conformidade com a Constituição, de revogabilidade, dentre outras limitações e garantias, sob pena de a própria transação ser inconstitucional e não produzir efeitos.³⁸⁰

Conclui-se que a renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial é excessivamente restritiva dos direitos fundamentais e, por isso, não pode ser formulada pela legislação que estabelece o parcelamento tributário. Essa conclusão não desnatura o parcelamento especial, no sentido de que não há por que o Poder Público conceder benefícios se o contribuinte puder discutir judicialmente o débito parcelado. Isso não acontece porque não se eliminam as vantagens em favor do Fisco decorrentes da adesão do contribuinte ao programa de parcelamento. Exigindo-se tão somente a desistência da ação judicial, o Estado recebe os tributos devidos prontamente, mesmo que de forma parcelada, sem oposição do particular. Em alguns casos, a confissão produz os efeitos de comprovar a prática dos fatos previstos em lei como geradores da obrigação tributária, desincumbindo a Administração dessa prova, bem como de afastar a necessidade de constituição do crédito pelo Fisco. A confissão inverte, ainda, o ônus da prova, no sentido de que o contribuinte deverá provar que sua confissão era inválida diante de vícios ou da inclusão no parcelamento de tributos inconstitucionais ou ilegalmente cobrados.³⁸¹

---

³⁸⁰ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 113.

³⁸¹ ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. p. 194.

4.3. Impugnação judicial do débito parcelado

4.3.1. Simultaneidade da impugnação judicial e do parcelamento tributário especial

Já se defendeu que a confissão do débito tributário não importa em reconhecimento da validade e da correção do montante da cobrança fiscal e que o juiz não está adstrito a julgar a causa contra o confitente. Dessas conclusões alcançadas no capítulo anterior, extrai-se que a opção pelo parcelamento não seria, em tese, incompatível com a discussão judicial do débito confessado,³⁸² bem como que o interesse jurídico do contribuinte na demanda permaneceria. Isso significa que, se o contribuinte quiser se retirar do programa de parcelamento tributário em que foi feita a confissão e propor ação judicial para discutir o crédito, ele poderá fazê-lo.

Mas pode o contribuinte ajuizar demanda judicial contra o crédito parcelado e permanecer no programa de parcelamento, ao qual aderiu em momento anterior? Ou pode ele concomitantemente dar seguimento ao pagamento das parcelas decorrentes do programa e à ação judicial previamente proposta contra a exação? Em outras palavras, o parcelamento tributário especial convive simultaneamente com a impugnação judicial do débito parcelado? Em princípio, a resposta é negativa. Entretanto, pode-se cogitar de alternativas que promovam uma convivência harmônica entre as figuras.

A coexistência do parcelamento especial e da ação judicial proposta contra o débito parcelado é afastada pelo mote legislativo. A legislação institui programas especiais de parcelamento tributário com os objetivos de encerrar os litígios fiscais pendentes e de promover a arrecadação. Para alcançar tais metas, são estabelecidas duas ordens de medidas, as quais funcionam como contrapartidas entre si. De um lado, são previstos benefícios fiscais, como o pagamento de forma parcelada e a redução de multas e de juros. De outro lado, são feitas as exigências de confissão do débito tributário, de desistência de eventuais processos administrativos ou judiciais propostos e de renúncia ao direito em que se fundam essas impugnações.

---

³⁸² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. p. 12; No mesmo sentido: MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. p. 366.

Ou seja, o Poder Público aceita reduzir o montante do crédito tributário e recebê-lo em parcelas se isso fizer cessar a resistência do contribuinte contra o pagamento do tributo e favorecer a arrecadação. O escopo da legislação é proibir que o contribuinte ingresse no programa de parcelamento e não efetue o pagamento das parcelas; assim como proibir que ingresse em um programa, enquanto ainda discute sua permanência em outro.

Do contrário, se ele ingressasse no programa de parcelamento, beneficiando-se da redução do montante devido, e permanecesse amparado por decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, teria “o melhor dos dois mundos”. Isso porque não pagaria as parcelas, porém, se sucumbisse na ação judicial, fruiria dos benefícios concedidos.

Para manter o equilíbrio dessa relação, é compreensível que a concessão de benefícios seja acompanhada da exigência de contrapartidas. Nesse contexto, é aceitável que não se permita que o contribuinte ingresse no programa de parcelamento especial enquanto mantém concomitantemente ação judicial contra o débito parcelado. Se não fosse assim, poderia estar comprometida a própria noção de parcelamento especial como forma de regularizar brevemente o ingresso de receitas ao Estado e a situação fiscal do contribuinte.

Se a finalidade da legislação de proibir que o contribuinte mantenha simultaneamente a impugnação judicial do débito parcelado e o parcelamento tributário especial é legítima, é indispensável verificar por quais meios ela pode ser legitimamente alcançada.

Na hipótese de o contribuinte ter processo judicial em curso no momento em que ingressa no programa de parcelamento, pode-se dele exigir que desista da ação. Essa exigência somente poderia ser imposta por lei e não poderia restringir excessivamente o direito de o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário em outro momento, se entendesse que o tributo foi cobrado em contrariedade às normas legais ou constitucionais.

Na hipótese de o contribuinte ter ingressado no programa de parcelamento sem que já tivesse impugnado judicialmente a cobrança, a mesma exigência não poderia ser

formulada. As leis impõem a desistência e a renúncia em relação a processos que já estejam em curso no momento da opção pelo parcelamento. Nem poderia ser diferente. Não é possível exigir a desistência e a renúncia em relação a ações judiciais ainda não propostas. A lição de BARBOSA MOREIRA sobre a renúncia ao direito de recorrer, prevista no art. 502 do Código de Processo Civil, elucida bem o argumento. Segundo ele, não se pode renunciar validamente ao recurso antes da prolação da decisão, porque só se poderia renunciar ao direito de recorrer a partir do momento em que ele já seria exercitável *in concreto*. O autor afirma: “assim como não se desiste de recurso *ainda não interposto*, tampouco se renuncia a recurso *ainda não interponível*”.³⁸³ Da mesma forma, não se pode desistir de uma ação que não se interpôs, nem se renunciar a alegações de direito que ainda não foram formuladas.

Poder-se-ia exigir do contribuinte que, enquanto permanecesse vinculado ao programa de parcelamento tributário, ele se comprometesse a não ajuizar demanda judicial contra o débito parcelado, sob pena de ser excluído do parcelamento. Todavia, essa exigência não poderia inviabilizar o exercício posterior de seu direito de recorrer ao Poder Judiciário, se entendesse que o tributo foi cobrado em contrariedade às normas legais ou constitucionais.

Entretanto, pode-se tentar encontrar soluções que possibilitem a coexistência harmônica do parcelamento especial e da ação judicial proposta contra o débito parcelado. Uma alternativa, que garantiria a consecução das finalidades dos parcelamentos especiais, seria exigir o pagamento regular das parcelas com a possibilidade de repetição do indébito na hipótese de êxito judicial do contribuinte. Desse modo, o ingresso de receitas ao Estado estaria assegurado e a situação fiscal do contribuinte seria regularizada; sem, contudo, que isso afastasse o seu direito de postular tutela jurisdicional. Outra opção seria, em caso de simples erro na declaração, que se retificasse o equívoco e se desse prosseguimento ao parcelamento do montante readequado. Essa solução seria aplicável, por exemplo, à situação de inclusão errônea dos estagiários na base de cálculo do ISS devido por sociedade de advogados.³⁸⁴ Ainda, poder-se-ia permitir que o contribuinte impugnasse

---

³⁸³ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V (arts. 476 a 565). Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 341.

³⁸⁴ Ver ponto 3.2.3.

judicialmente somente os débitos dos quais discorda, mantendo a adesão ao programa em relação a outros débitos.

Como se viu, há meios válidos para que o Poder Público impeça o contribuinte de manter simultaneamente a impugnação judicial do débito parcelado e o parcelamento tributário especial. Com isso, o Estado não restringe excessivamente os direitos fundamentais, ao passo que alcança a finalidade dos programas especiais de parcelamento tributário de transpor a resistência do contribuinte contra o pagamento do tributo e favorecer a arrecadação.

4.3.2. Impugnação judicial do débito parcelado: aspectos processuais

Embora o objeto deste trabalho não comporte o detalhamento das questões processuais pertinentes, serão feitas breves considerações sobre o tema. O intuito é expor alguns instrumentos de que dispõe o contribuinte para impugnar judicialmente o débito parcelado.

Em consonância com o posicionamento defendido neste estudo, ALEXANDRE BORGES e LUÍS FLÁVIO NETO entendem que o contribuinte que aderiu ao programa de parcelamento tributário pode recorrer ao Poder Judiciário a fim de afastar a exigência indevida do tributo. Pode fazê-lo especialmente quando a norma geral e abstrata de incidência tributária for declarada inconstitucional, quando houver sido parcelado débito alcançado pela decadência, pela prescrição ou por qualquer outra causa de extinção da obrigação tributária. Os autores sugerem a adoção de alguns instrumentos processuais, dentre outros que sejam possíveis considerando as particularidades do caso concreto: (i) mandado de segurança preventivo, para que o contribuinte deixe de recolher as parcelas correspondentes ao débito cuja cobrança é inválida, sem que com isso seja excluído do programa de parcelamento quanto aos demais débitos parcelados; (ii) ação anulatória, para

o cancelamento do débito remanescente no parcelamento; ou (iii) ação de repetição de indébito tributário, para a devolução das parcelas já pagas.³⁸⁵

Além de tais alternativas, é preciso encontrar uma solução para aqueles que renunciaram ao direito em que se fundava a ação judicial, mas se depararam com a declaração de inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo parcelado, com a ilegalidade da cobrança ou com vícios em sua manifestação.

A renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que proposta contra o débito parcelado dá ensejo à extinção do processo com julgamento de mérito e à formação da coisa julgada material. A coisa julgada é protegida constitucionalmente (art. 5º, inciso XXXVI) como forma de conferir estabilidade às decisões judiciais, promovendo a segurança jurídica.³⁸⁶ Por isso, a sua desconstituição, por meio de ação rescisória, só é admitida nas hipóteses excepcionais previstas no art. 485 do Código de Processo Civil.³⁸⁷

Transitada em julgado a decisão, o contribuinte possui o prazo de dois anos para propor ação rescisória, visando a desconstituir a sentença de mérito que violar literal disposição de lei ou, ainda, quando “houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença” (incisos V e VIII do referido art. 485). A esse respeito, dois esclarecimentos são necessários. Primeiro: a expressão “lei” utilizada no inciso V é empregada em sentido amplo, correspondendo ao direito e autorizando a rescisão da coisa julgada por violação de normas que integram o ordenamento, ainda que não constem literalmente de nenhum texto.³⁸⁸ Segundo: embora o

---

³⁸⁵ Os autores mencionam, ainda, a possibilidade de manejo de exceção de pré-executividade, para que seja extinta a ação executiva proposta em razão do rompimento do parcelamento. BORGES, Alexandre Siciliano; NETO, Luís Flávio. “A validade e a eficácia da cláusula de confissão para a adesão do contribuinte aos programas de parcelamento de débitos tributários”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; MAGALHÃES, Marcelo (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 269-308 (especialmente p. 279-280).

³⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 358; GRECO, Leonardo. “Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002. p. 193-207 (especialmente p. 200).

³⁸⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 507.

³⁸⁸ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V. p. 131; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 510. Sobre a distinção entre texto e norma, ver: GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

texto do inciso VIII contenha a palavra “desistência”, trata-se, verdadeiramente, de “renúncia”. Isso porque apenas a decisão que produz a coisa julgada material é rescindível. E, como se demonstrou anteriormente, a desistência prevista no art. 267, inciso VIII, extingue o processo sem julgamento de mérito.³⁸⁹ Por isso, a decisão transitada em julgado pode ser rescindida quando houver fundamento para invalidar a renúncia, feita nos termos do art. 269, inciso V. Caso a sentença ainda não tenha transitado em julgado, a ação anulatória prevista no art. 486 poderá ser intentada, observando-se o regime do art. 352.³⁹⁰

Confere-se tratamento semelhante à sentença proferida em caso de renúncia (art. 269, inciso V) e àquela proferida em caso de transação (art. 269, inciso III). Por isso, ainda que se entenda que o parcelamento especial configura uma transação, as mesmas soluções processuais serão aplicáveis.

O lapso temporal de dois anos para a propositura da ação rescisória inicia-se do trânsito em julgado da decisão (art. 495 do Código de Processo Civil). Diante disso, questão interessante surge quando, esgotado esse prazo, sobrevém decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo parcelado. A esse respeito, diferentes posições podem ser encontradas na doutrina.

Como já se afirmou, a coisa julgada é protegida constitucionalmente a fim de conferir estabilidade às decisões judiciais, razão pela qual só pode ser rescindida em hipóteses excepcionais. A Constituição assegura como direito fundamental dos indivíduos que “a lei não prejudicará a coisa julgada” (art. 5º, inciso XXXVI). Essa regra protetiva é estabelecida em favor dos cidadãos, seja nas relações particulares, seja frente ao Estado; e não em favor do Estado.³⁹¹ Isso porque os direitos fundamentais são individuais, ou seja, atuam como instrumentos de defesa do cidadão contra a atuação estatal, “criando deveres de proteção em favor do indivíduo, e não o contrário”.³⁹² Por esse motivo, a doutrina

---

³⁸⁹ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V. p. 143; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 511-512.

³⁹⁰ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V. p. 161. Essa posição que pauta a distinção entre as ações rescisória e anulatória no momento processual não é pacífica. No sentido de que cabe ação anulatória de ato processual quando a sentença for simplesmente homologatória, ver: MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. p. 512; LACERDA, Galeno. “Ação rescisória e homologação de transação”. p. 111-115.

³⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 552.

³⁹² ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. p. 554.

elaborada à luz do Direito Tributário costuma defender a flexibilização do prazo para a propositura da ação rescisória, a fim de garantir o direito do contribuinte de insurgir-se contra a cobrança de um tributo cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional.³⁹³

Vale dizer, defende-se que a contagem do prazo para a propositura de ação rescisória, quando a decisão transitada em julgado houver aplicado lei posteriormente declarada inconstitucional, só se dá a partir da data dessa declaração.³⁹⁴ Da mesma forma, defende-se a reabertura do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade.³⁹⁵ Isso porque, antes da decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário àquele da decisão transitada em julgado, a parte sucumbente não tem pretensão jurídica à sua alteração.³⁹⁶ Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade inova na ordem jurídica, suprimindo dela uma norma que até então vigorava com força de lei, dotada de presunção de validade.³⁹⁷

Em sentido contrário, LEONARDO GRECO defende que a declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal não deve ter influência sobre as sentenças transitadas em julgado com fundamento diverso daquele da Corte sobre a questão constitucional. O autor sustenta o seu entendimento na segurança jurídica, afirmando que ela não permite a anulação do julgado, salvo se ainda subsistir o prazo para a propositura da ação rescisória.³⁹⁸

Dito isso, conclui-se que (i) a confissão não legitima a cobrança tributária, remanescendo o interesse na impugnação do débito parcelado; (ii) o impedimento de que o

---

³⁹³ ROSSI, Júlio César. “O controle de constitucionalidade e seus efeitos sobre a coisa julgada em matéria tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 349-395 (especialmente p. 362).

³⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 117; MINATEL, José Antonio. “A declaração de inconstitucionalidade e o prazo para repetição do indébito tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002. p. 163-174.

³⁹⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 97; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “A declaração de inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária como hipótese de repetição de indébito à luz da LC nº 118/05”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 430-442.

³⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária*. p. 117.

³⁹⁷ XAVIER, Alberto. *Do lançamento*. p. 97.

³⁹⁸ GRECO, Leonardo. “Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior”. p. 205.

contribuinte discuta judicialmente a exigibilidade do débito parcelado de forma simultânea ao parcelamento especial visa a encerrar os litígios fiscais pendentes e promover a arrecadação; *(iii)* esses objetivos podem ser alcançados por meio da exigência de desistência do processo judicial, o qual poderá ser novamente intentado para garantir os direitos do contribuinte à tutela jurisdicional e à exigência tributária legal e constitucionalmente orientada; *(iv)* caso o contribuinte tenha renunciado ao direito em que se fundava a ação judicial, ele poderá eventualmente propor ação rescisória para desconstituir a sentença proferida.

CONCLUSÕES

Duas principais conclusões teóricas foram alcançadas nesta dissertação. A primeira diz respeito ao papel da manifestação de vontade do sujeito passivo na instituição da obrigação tributária. A segunda refere-se aos limites às restrições dos direitos fundamentais no Estado de Direito. Ambas as conclusões foram aplicadas para resolver o problema concreto da inserção das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia nas leis que instituem programas de parcelamento tributário.

A primeira conclusão alcançada foi de que *a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante ao nascimento e à conformação da obrigação tributária*.

Essa conclusão resultou da análise da legalidade tributária, feita no segundo capítulo. O exame das origens históricas da legalidade tributária demonstrou que ela surgiu como exigência de autotributação. Ou seja, os particulares exigiam ter o poder de influenciar na decisão de quais tributos lhes seriam exigidos e em qual medida, tendo em vista que a tributação implica uma interferência estatal na propriedade e na liberdade dos indivíduos. Percebeu-se, todavia, que o conteúdo da legalidade tributária não se encerra nessa exigência. Se não fosse assim, na ausência de lei, o contribuinte poderia concordar diretamente com a tributação (por meio de confissão, por exemplo), e não haveria violação à legalidade, porque a finalidade da norma (autoimposição) seria atendida.

Constatou-se que a legalidade tributária promove, ainda, outras normas estruturantes do Estado de Direito. Em primeiro lugar, a legalidade promove o princípio democrático, porque a deliberação sobre as normas em ambiente democrático limita e legitima o exercício do poder. Nesse contexto, se o contribuinte concordasse diretamente com a tributação, ele poderia estar sujeito a arbitrariedades e a sua vontade poderia contrariar os valores escolhidos pela sociedade como um todo.

Em segundo lugar, a legalidade promove a igualdade, porque as restrições a direitos, liberdades e garantias devem ser executadas por leis com caráter geral e abstrato, sob pena de violar a isonomia. Sob essa ótica, se o particular concordasse diretamente com

a tributação, a obrigação tributária seria diferente para cada acordo firmado entre a Administração e o contribuinte, mais ou menos benéfica de acordo com as condições e o poder de negociação dos envolvidos.

Em terceiro lugar, a legalidade promove a segurança jurídica, porque o indivíduo deve poder adaptar sua conduta a regras previamente estabelecidas e conhecidas por todos. Sendo assim, se o contribuinte concordasse diretamente com a tributação, a elaboração da regra aplicável no momento de sua aplicação no caso concreto propiciaria o exercício arbitrário do poder e restringiria a capacidade de os indivíduos planejarem o seu futuro. A análise da legalidade, à luz do princípio democrático, da igualdade e da segurança jurídica, demonstrou que o consentimento dos indivíduos com a tributação não deve ser fruto de uma relação direta entre o contribuinte e a fiscalização tributária.

Com efeito, os tributos devem ter origem na lei: a legislação prevê abstratamente um fato, vinculando-o a uma determinada obrigação tributária, a qual surgirá com a realização daquela situação fática prevista na norma. Por exigência constitucional, a obrigação tributária tem caráter *ex lege*. Isso significa que a vontade dos indivíduos pode ser relevante para a formação do negócio jurídico previsto na hipótese de incidência, mas ela atua em momento logicamente anterior ao nascimento da exigência fiscal. Por conseguinte, a manifestação de vontade do contribuinte não interfere nas consequências tributárias do ato praticado, sendo irrelevante à instituição da obrigação tributária. Esta só nasce se, cumulativamente, (i) houver lei válida ligando uma consequência tributária à previsão hipotética de um fato; e (ii) for verificada a ocorrência concreta do fato descrito hipoteticamente.

Essa conclusão a respeito do caráter *ex lege* da obrigação tributária pautou a análise da validade e da eficácia da cláusula de *confissão irrevogável e irretratável do débito parcelado*. Refutou-se a ideia de que a confissão implica o reconhecimento da legitimidade do crédito tributário, de forma que o contribuinte não poderia discutir em juízo a legalidade da cobrança, por faltar-lhe interesse jurídico na ação. Com efeito, a confissão não institui a obrigação tributária. Ela tem eficácia probatória e não negocial. Desse modo, essa exigência somente será considerada válida à luz da legalidade tributária se a confissão produzir exclusivamente os efeitos de dispensar a prova da ocorrência de alguns fatos pela

Administração Tributária, e de levar ao conhecimento do Fisco a prática dos fatos geradores e de apurar o tributo devido, no caso de créditos não constituídos.

Em relação à eficácia da exigência, a confissão não produz o efeito de enquadrar juridicamente os fatos confessados. Ela recai somente sobre a matéria fática, e a determinação da norma aplicável é matéria de direito, realizada pelos órgãos competentes para tanto. O contribuinte admite a prática de fatos previstos em lei como geradores de obrigações tributárias, para inserir os respectivos débitos no programa de parcelamento; mas ele não “confessa” nem a relação jurídico-tributária, nem a incidência da norma sobre os fatos.

A confissão também não é apta a legitimar a cobrança do tributo cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional. Declarada a inconstitucionalidade da lei, a exigência tributária não pode ser mantida com base em qualquer outro fundamento, muito menos com base em manifestação do sujeito passivo. O ato do contribuinte de ingressar no parcelamento não produz o efeito de regularizar as invalidades que atinjam a obrigação tributária, porque isso afrontaria a legalidade e acarretaria o exercício do poder fora dos limites delineados pelas regras de competência. Ademais, não se permitindo a exclusão do parcelamento dos débitos cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional, poderia haver violação ao princípio da moralidade administrativa. Tal afronta ocorreria se o Estado, antevendo uma provável declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de determinado tributo pelo Supremo Tribunal Federal, lançasse programas especiais de parcelamento em relação aos débitos tributários dela decorrentes para garantir a sua arrecadação. Nessa situação, poderia configurar-se um comportamento desleal por parte do Poder Público, o qual, ao mesmo tempo, induziria o pagamento e reconheceria a invalidade da cobrança.

Pelas mesmas razões, a confissão não permite a exigência do tributo quando este for cobrado de forma a violar a legislação infraconstitucional. Isso ocorreria, por exemplo, se a confissão fosse feita quando o direito do Fisco de efetuar o lançamento tributário já tivesse decaído ou a pretensão para cobrança já estivesse coberta pela prescrição. Nesses casos, a obrigação tributária estaria extinta de acordo com a legislação aplicável, e a manifestação do contribuinte não seria suficiente para retomar a exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, a confissão não pode ser mantida em caso de vícios na manifestação do contribuinte. Na hipótese de erro, a versão fática contida na confissão pode não corresponder à verdade dos fatos, e estes, tais como ocorridos na realidade, podem não se adequar à hipótese legal. Nessa situação, a confissão não terá o efeito de validar e de permitir a exigência tributária. A manifestação do contribuinte produz, contudo, o efeito de inverter o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo comprovar quais os fatos efetivamente ocorreram na prática e que eles não correspondem à hipótese de incidência tributária. A confissão também poderia estar viciada por coação econômica, a qual, embora seja de difícil configuração, pode decorrer do estabelecimento de condições tão desfavoráveis ao contribuinte que o exercício do direito do Fisco de exigir o pagamento do tributo devido seja feito, não de forma “normal”, mas de maneira excessiva. Comprovado pelo contribuinte que sua manifestação estava viciada por erro ou pelas restrições a ele impostas, as quais dificultaram consideravelmente ou inviabilizaram sua atividade econômica, a confissão pode ser anulada.

Sendo assim, a imposição de inalterabilidade da confissão não se mantém nos casos em que a lei que instituir o tributo for inválida, em que o fato praticado não estiver de acordo com a lei, em que houver vício da manifestação do particular – dentre outros casos em que não houver perfeita subsunção da lei válida sobre a prática de fato nela previsto hipoteticamente. No entanto, as cláusulas de irrevogabilidade e de irretratabilidade podem ser aplicadas em conformidade com o caráter *ex lege* da obrigação tributária. Isso ocorre quando não se estiver diante dos vícios apontados, hipótese em que a confissão terá efeito probatório da ocorrência dos fatos que admitem tal meio de prova.

Aplicando-se a *primeira* conclusão ao exame da cláusula de *confissão* irrevogável e irretratável do débito parcelado tem-se que: a manifestação de vontade do sujeito passivo é irrelevante ao nascimento e à conformação da obrigação tributária. Por isso, a confissão de débito feita pelo contribuinte para ingressar em programa de parcelamento tributário não legitima a cobrança fiscal se ela estiver em desacordo com as exigências constitucionais e legais.

A segunda conclusão teórica alcançada neste trabalho foi de que *a restrição (autônoma ou heterônoma) a direitos fundamentais intimamente relacionados com as normas estruturantes do Estado de Direito é limitada, sob pena de se comprometer a própria configuração desse modelo estatal e o núcleo essencial desses direitos.*

Chegou-se a essa conclusão partindo-se da premissa de que o Estado estrutura-se sob a forma de um Estado de Direito, a fim de proteger e de promover os direitos fundamentais. Nesse contexto, há normas que compõem a base desse modelo estatal e visam a assegurar a abstenção do Estado em relação à restrição excessiva de direitos e a criação de condições para o desenvolvimento eficaz de tais direitos. Elas são chamadas de normas estruturantes do Estado de Direito, e a sua restrição excessiva pode comprometer a própria configuração desse modelo estatal.

Desse modo, os direitos fundamentais intimamente relacionados com essas normas estruturantes só podem ser restringidos na medida em que essa restrição não comprometer a própria existência do Estado de Direito. Pode haver comprometimento das normas que garantem a estrutura do Estado de Direito quando o contribuinte renuncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial, consentindo com a violação a direitos fundamentais. Por exemplo, se a Constituição estabeleceu a regra de que nenhum tributo será cobrado ou majorado senão por meio de lei, o contribuinte não pode, individualmente, consentir no pagamento de tributos inconstitucionalmente criados. Igualmente, o contribuinte não pode consentir com a cobrança de tributo promovida em desrespeito às regras de competência constitucionalmente delimitadas.

A restrição a direitos fundamentais também encontra limites no núcleo essencial desses direitos. Isso porque se os direitos são consagrados constitucionalmente – e de sua proteção e promoção depende o Estado de Direito – o legislador não poderá torná-los ineficazes. Consequentemente, a renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial que discute o débito parcelado não poderá afrontar normas estruturantes do Estado de Direito e também não poderá restringir excessivamente os direitos dos contribuintes.

Essa conclusão a respeito dos limites às restrições dos direitos fundamentais no Estado de Direito pautou a análise da validade e da eficácia das cláusulas de *desistência*

dos processos administrativos ou judiciais propostos contra o débito parcelado e de *renúncia* ao direito em que eles se fundamentam.

A desistência e a renúncia feitas na esfera administrativa não são equivalentes àquelas feitas na esfera judicial. O processo administrativo desempenha importante papel na defesa dos contribuintes e da legitimidade da cobrança fiscal. No entanto, a *desistência* da impugnação e a *renúncia* ao direito de recorrer à esfera administrativa não violam diretamente o direito de petição aos Poderes Públicos e o direito ao contraditório e à ampla defesa. Isso porque o contribuinte ainda dispõe da via judicial para a defesa de seus interesses.

Os institutos da desistência e da renúncia promovidos na esfera judicial não operam da mesma forma. A desistência atua no âmbito da relação processual e não atinge a relação jurídica objeto da controvérsia. O jurisdicionado desiste de obter a prestação jurisdicional em determinada ocasião, mas isso não o impede de recorrer novamente ao Judiciário em momento posterior. Por sua vez, a renúncia incide sobre a relação de direito material, já que a parte que renuncia reconhece o direito alegado pela contraparte. Por isso, o processo é extinto com julgamento de mérito, e forma-se a coisa julgada material. Sendo assim, o contribuinte não poderá levar a mesma questão à apreciação jurisdicional, salvo se estiver diante de hipótese em que a decisão pode ser desconstituída.

Nesse contexto, a *desistência*, se isoladamente considerada, não contraria o caráter *ex lege* da obrigação tributária e o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Não os contraria porque, em caso de divergência sobre o enquadramento jurídico dos fatos praticados, sobre a constitucionalidade da lei instituidora do tributo, sobre a adequada aplicação da legislação infraconstitucional e sobre a correção da declaração acerca dos fatos, o contribuinte poderá novamente contestar a dívida tributária na esfera judicial, já que a desistência não impede o ajuizamento de nova ação.

Diferentemente, a *renúncia* impede que o órgão jurisdicional aprecie novamente a controvérsia (salvo em caso de ação rescisória). Com isso, em primeiro lugar, há afronta ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. O acesso ao Poder Judiciário atua como norma estruturante do Estado de Direito porque a garantia dos direitos fundamentais depende de uma instância independente que os proteja de violações. Essa proteção jurídica

é indispensável em relações desequilibradas, como as relações que se estabelecem entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Os contribuintes têm, portanto, direito à tutela jurisdicional. Por meio da previsão legal de renúncia, o Estado cria um mecanismo que impede ou dificulta sobremaneira que o particular leve ao Poder Judiciário as divergências que a ele queira submeter. Com efeito, os contribuintes abdicam do seu direito à tutela jurisdicional, porque não poderão contar com um pronunciamento judicial sobre aquela controvérsia específica, já que a extinção do processo com julgamento do mérito e a formação da coisa julgada material os impedem de intentar novo processo sobre a mesma matéria.

Em segundo lugar, há afronta ao princípio da separação de poderes. A repartição de funções estatais em órgãos distintos atua como norma estruturante do Estado de Direito porque funciona como instrumento eficiente para garantir os direitos fundamentais, limitando o poder estatal. Por meio da previsão legal de renúncia, o Poder Legislativo afasta definitivamente a competência do Poder Judiciário para apreciar as demandas ajuizadas por contribuintes que ingressaram em programa de parcelamento tributário. Com isso, ele afronta a divisão funcional constitucionalmente prevista.

Em terceiro lugar, há afronta à igualdade. A isonomia atua como norma estruturante do Estado de Direito porque garante que seja dado tratamento semelhante a sujeitos em situação equivalente. Por meio da previsão legal de renúncia, os contribuintes que tinham ações judiciais em curso quando ingressaram no programa de parcelamento serão tratados diferentemente daqueles que não tinham demandas judiciais confrontando a exigência tributária. Estes últimos poderão pagar as parcelas e, posteriormente, recorrer ao Poder Judiciário para impugnar o crédito tributário, muito embora todos tenham pagado seus débitos de forma parcelada e usufruído dos benefícios de redução de multas e de juros previstos pela legislação.

Em face de todas essas razões, a exigência de renúncia ao direito em que se fundamenta a ação judicial proposta contra o débito parcelado é inadmissível. Por mais interessantes que sejam as vantagens oferecidas pelo Poder Público, elas não legitimam os excessos na restrição de direitos fundamentais.

A legislação institui programas especiais de parcelamento tributário com os objetivos de encerrar os litígios fiscais pendentes e de promover a arrecadação. Para isso, ela impede a coexistência do parcelamento especial e da ação judicial proposta contra o débito parcelado. Ocorre que esse escopo poderia ser alcançado pela imposição de desistência, a qual, por sua vez, preserva os direitos fundamentais do contribuinte.

Com efeito, um exame baseado na proporcionalidade indica que não é nem necessário nem proporcional em sentido estrito que a interrupção da discussão judicial seja feita por meio de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação judicial (art. 269, inciso V, Código de Processo Civil) e não por desistência do processo (art. 267, inciso VIII, do mesmo Código). Caso o contribuinte tenha renunciado ao direito em que se fundava a ação judicial, ele poderá eventualmente propor ação rescisória para desconstituir a sentença proferida, a fim de impugnar judicialmente o débito parcelado.

Aplicando-se a *segunda* conclusão ao exame das cláusulas de *desistência* e de *renúncia* tem-se que: a autorrestrrição a direitos fundamentais intimamente relacionados com as normas estruturantes do Estado de Direito é limitada, sob pena de se comprometer a própria configuração desse modelo estatal e o núcleo essencial desses direitos. Sendo assim, (i) as cláusulas de desistência e de renúncia aplicadas à esfera administrativa não violam os direitos fundamentais dos contribuintes, porque eles ainda poderão valer-se da via judicial para a defesa de seus interesses; (ii) a desistência da ação judicial, se isoladamente considerada, não restringe excessivamente os direitos fundamentais dos contribuintes, porque eles poderão intentar nova ação contra a dívida tributária, em caso de divergência sobre o enquadramento jurídico dos fatos praticados, sobre a constitucionalidade da lei instituidora do tributo, sobre a adequada aplicação da legislação infraconstitucional e sobre a correção da declaração acerca dos fatos; e (iii) a cláusula de renúncia é inadmissível por contrariar algumas normas estruturantes do Estado de Direito, em especial, a inafastabilidade da tutela jurisdicional, a separação de poderes e a igualdade.

A legalidade tributária, consagrada constitucionalmente, impede que a vontade do contribuinte crie a obrigação fiscal. O dever de proteção e de promoção dos direitos fundamentais no Estado de Direito impede a restrição excessiva dessas garantias. Desse modo, não se pode conceber (i) que a confissão do contribuinte legitime a cobrança feita em desacordo com as normas legais e constitucionais e (ii) que a exigência de renúncia ao

direito em que se fundamenta a ação seja compatível com o direito de o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário. Aceitar essas proposições porque o contribuinte permitiu tais limitações aos seus direitos fundamentais ao ingressar voluntariamente no programa de parcelamento tributário, ao qual não estava obrigado a aderir, significa aceitar violações às normas estruturantes do Estado de Direito porque elas são opcionais. No entanto, essas pequenas concessões vão se avolumando, até que o próprio núcleo dos direitos fundamentais e a própria noção de Estado como Estado de Direito sejam atingidos.

BIBLIOGRAFIA

– A –

ADAMY, Pedro. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011.

AGUIAR, João Carlos Pestana de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. vol. IV – arts. 332 a 443. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

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

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. “A confissão de dívida fiscal – meio inábil ao surgimento de obrigação tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 32. São Paulo: Dialética, maio de 1998. p. 29-32.

ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil: processo de conhecimento*. vol. II. São Paulo: Atlas, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária; CEEU, 1986. p. 343- 409.

ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. II (arts. 154-269). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 11. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. *Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. “Ativismo Judicial e Direito Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 150-159.

_____. “Parcelamento e confissão de dívida no Direito Tributário”. In: DE SANTI, Eurico Diniz (org.). *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 261-270.

_____. “‘Neoconstitucionalismo’: entre a ‘Ciência do Direito’ e o ‘Direito da Ciência’”. In: *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan./mar., 2009. p. 16-17. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. “Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões do Direito Tributário*. 12. vol. São Paulo: Dialética, 2008. p. 257-269.

_____. “Legalidade Tributária Multidimensional”. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e Limites da Tributação*. 1. ed. São Paulo, 2005. p. 277-291.

_____. “Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 277-288.

_____. “Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado”. In: *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 24, 1998. p. 159-180.

– B –

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizações de DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARTHOLINI, Salvatore. *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Padova: CEDAM, 1957.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. vol. II. Tomo I. Milano: Giuffrè, 1957.

BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Campinas, SP: Servanda Editora, 2007.

BORGES, Alexandre Siciliano; NETO, Luís Flávio. “A validade e a eficácia da cláusula de confissão para a adesão do contribuinte aos programas de parcelamento de débitos tributários”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 269-308.

BORGES, José Souto Maior. “Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 217-226.

_____. “A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988”. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 8-19.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis jurídico del hecho imponible”. In: *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965-66. n. 60, p. 769-922; n. 61, p. 35-166; n. 62, p. 343-385.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

– C –

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

CARDOSO, Lais Vieira. “A exclusão por inadimplência no parcelamento, por descumprimento de outras obrigações fiscais principais e/ou acessórias do contribuinte e outras hipóteses de exclusão”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Lais Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 195-225.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. “Os juros no parcelamento tributário.” In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Lais Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 43-57.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASALTA NABAIS, José. *Contratos fiscais* (reflexões acerca da sua admissibilidade). Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

CHEVALLIER, Jacques. *L'État de droit*. 2. ed. Paris: Montchrestien, 1994.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. “Obrigação tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 95-105.

_____. “Da teoria do fato gerador”. In: *Curso sobre teoria do Direito Tributário*. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, 1975. p. 117-132.

COSTA, Moacyr Lobo da. *Confissão e reconhecimento do pedido*. São Paulo: Saraiva, 1983.

– D –

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. “Tributação dos lucros não distribuídos auferidos por controladas e coligadas no exterior”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética, 2012. p. 367-384.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. vol. 1: Teoria Geral do Direito Civil. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: sem editora, 1968.

– F –

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos”. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 8, n. 45. Belo Horizonte: Editora Fórum, maio/jun. 2010. p. 9-23.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Princípios fundamentais do Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

FORSTHOFF, Ernst. *Stato di diritto in trasformazione*. Traduzione di L. Riegert e C. Almirante. Milano: Giuffrè, 1973.

– G –

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Leonardo. “Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002. p. 193-207.

GRECO, Marco Aurélio. “Sigilo bancário e REFIS”. In: LESSA VERGUEIRO, Guilherme von Müller (coord.). *REFIS: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 339-359.

_____.; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; LEWIS, Sandra Barbon. “Exclusão da multa em parcelamento de débito fiscal”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 56. São Paulo: Dialética, maio de 2000. p. 25-31.

GUASTINI, Riccardo. *Il giudice e la legge*. Torino: Giappichelli Editore, 1995.

_____. *Dalle fonti alle norme*. Torino: Giappichelli Editore, 1992.

– H –

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Refis III. Absurda situação decorrente da caducidade da MP nº 303/06. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1248, 1 dez. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9230>>.

HESSE, Konrad. “Constitución y Derecho Constitucional”. In: BENDA; MAIHOFER; VOGEL; HESSE; HEYDE (org.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2001. p. 1-15.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola Editora, 1999.

– I –

Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Mesa de Debates realizada no dia 24/03/2011. Inteiro teor disponível em: http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_24032011.pdf.

– J –

JARACH, Dino. *O fato imponible*. 2. ed. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

– K –

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

– L –

LACERDA, Galeno. “Ação rescisória e homologação de transação”. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, vol. 19, 1979. p. 101-116. Disponível em: <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/8824/6135>.

– M –

MACHADO, Brandão. “Princípio da legalidade e tributo”. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 12. Junho de 1995. p. 216-212.

_____. “Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 6. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Editora Resenha Tributária, 1986. p. 1309-1378.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. “Transação e arbitragem no âmbito tributário”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 111-135.

_____. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145. São Paulo: Dialética, outubro de 2007. p. 47-53.

_____. “A transação no Direito Tributário”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 75. São Paulo: Dialética, dezembro de 2001. p. 60-70.

_____. “Confissão de dívida tributária”. In: *Revista Jurídica Lumi*, n. 184. Belo Horizonte, março de 1983. p. 7-11.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Parcelamento, confissão de dívida e questionamento judicial”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 323-332.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “Refis: adesão voluntária, eficiência da Administração e exclusão sumária e unilateral”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 92. São Paulo: Dialética, maio de 2003. p. 47-56.

MAIHOFFER, Werner. “Principios de una democracia en libertad”. In: BENDA; MAIHOFFER; VOGEL; HESSE; HEYDE (Org.). *Manual de Derecho Constitucional*. 2. ed. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2001. p. 217-323.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. *A transação no Direito Civil e no Processo Civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de processo civil comentado artigo por artigo*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. “O Refis e seus problemas jurídicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 4. São Paulo: Dialética, 2000. p. 63-76.

_____. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

MARQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. III. Campinas: Millennium, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. “Aspectos controvertidos na adesão do programa do parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal”. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 178. São Paulo: Dialética, julho de 2010. p. 130-150.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. “Exclusão sumária do REFIS por ausência de cumprimento de requisito formal. Ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e motivação. Inconstitucionalidade das resoluções CG/REFIS nº 9 e nº 20. Ofensa ao princípio do contraditório, ampla defesa e boa-fê, e aos contidos nos arts. 170 e 174 da CF – Parecer”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 227-268.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. “Refis – exclusão, ampla defesa e devido processo legal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 225-240.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDONÇA, Christine. “O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: parcelamento *stricto sensu*”. In: LESSA VERGUEIRO, Guilherme von Müller (coord.). *REFIS: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 75-109.

MINATEL, José Antonio. “A declaração de inconstitucionalidade e o prazo para repetição do indébito tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002. p. 163-174.

MIRANDA, Jorge. “A tutela jurisdicional dos direitos fundamentais em Portugal”. In: GRAU, Eros; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito Constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 284-304.

_____. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MITIDIERO, Daniel Francisco. *Comentários ao Código de Processo Civil*: tomo II (arts. 154 a 269). São Paulo: Memória Jurídica, 2005.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. vol. 1 – Parte Geral. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTESQUIEU, C. *Do Espírito das Leis*. Tradução de J. Melville. São Paulo: Martin Claret, 2ª reimpressão, 2010.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V (arts. 476 a 565). Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

– N –

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

_____. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 1987.

NUCCI, Guilherme de Souza. *O valor da confissão como meio de prova no Processo Penal*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

– O –

OLIVEIRA, Júlio M. de; MIGUEL, Carolina Romanini. “A denúncia espontânea acompanhada do parcelamento do débito tributário”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 333-356.

– P –

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. vol. III. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Instituições de Direito Civil*. vol. I. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “A declaração de inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária como hipótese de repetição de indébito à luz da LC nº 118/05”. In:

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 430-442.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomos I, II, III e VI. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV (arts. 282-443). Rio de Janeiro: Forense, 1974.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo III (arts. 154 a 281). Rio de Janeiro: Forense, 1973.

_____. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*. Tomo II (arts. 8º - 31). 2. ed. 2. tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Tratado das ações*. Tomo I. São Paulo: RT, 1970.

PUGLIESE, Mario. *Istituzioni di Diritto Finanziario – Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 1937.

_____. *La prova nel processo tributario*. Padova: CEDAM, 1935.

– R –

RAZ, Joseph. "The Rule of Law and its virtue" (1977). In: *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009. p. 210-229.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da Rocha. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, Itiberê de Oliveira. "Fundamentos dogmático-jurídicos da história do princípio da legalidade administrativa no Brasil". In: ÁVILA, Humberto Bergmann (org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54-89.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. vol. I: Parte Geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

ROSEMBUJ, Tulio. *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier, 2000.

ROSSI, Júlio César. “O controle de constitucionalidade e seus efeitos sobre a coisa julgada em matéria tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 349-395.

ROTHMANN, Gerd. “O princípio da legalidade tributária”. In: *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 8. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 65-82.

– S –

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil*. vol. 2. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. IV – arts. 332 a 475. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 43-88.

SATTA, Filippo. *Introduzione ad un corso di diritto amministrativo*. Padova: CEDAM, 1980.

SCAFF, Fernando Facury. “Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94. São Paulo: Dialética, julho de 2003. p. 38-52.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. “Tributação e liberdade”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-471.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”. In: VELLOSO, Carlos; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais – estudos em homenagem ao Prof. Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: LEX, 2005. p. 711-718.

_____. “A suave perda da liberdade”. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 18. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética, 2004. p. 7-10.

_____. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 125-168.

_____.; CONTRUCCI A. DE SOUZA, Gustavo Emílio. “Verdade material no ‘processo’ administrativo tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Processo administrativo fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141-159.

SENDRA, Vicente Gimeno; MORAL, Antonio Torres del; ALLARD, Pablo Morenilla; MARTÍNEZ, Manuel Díaz. *Los derechos fundamentales y su protección jurisdiccional*. Madrid: Editorial COLEX, 2007.

SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957.

_____. *Curso de Direito Civil*. vol. I: Introdução, Parte Geral e Teoria dos Negócios Jurídicos. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1953.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de processo civil*. vol. 1: processo de conhecimento. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

STERN, Klaus. *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*. Tradução parcial do Tomo I por Javier Pérez Royo e Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

– T –

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Comentários ao novo Código Civil*. vol. 3. Tomo II (arts. 185 a 232). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus. “Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

_____.; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. I. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

TORNAGHI, Hélio. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Vol. II – Arts. 154 a 269. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Abatimentos nas multas e isonomia”. In: CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 95-107.

– U –

UCKMAR, Victor. *Principi comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. 2. ed. Padova: CEDAM, 1999.

– V –

VALDES COSTA, Ramon. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Montevideo: Uruguay Colombino, 1970.

VELLOSO, Andrei Pitten. “A temerária ‘modulação’ dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, outubro de 2008. p. 7-16.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998.

– W –

WALDRON, Jeremy. “The concept and the rule of law”. In: *Georgia Law Review*, vol. 43, n. 1. Fall, 2008. p. 1-61.

_____. *Law and disagreement*. New York: Oxford University Press, 1999.

– X –

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

– Y –

YOSHIHIRO, Massui. “Group Taxation – General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. vol. 89b. Amsterdam: SDU, 2004. p. 23-67.

– Z –

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.