



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ELEN CATARINA SOUZA SILVA

**A CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL NOS
PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS E NAS DECLARAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO CONTRIBUINTE.**

Salvador
2014
TERMO DE APROVAÇÃO

ELEN CATARINA SOUZA SILVA

**A CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL NOS
PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS E NAS DECLARAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO CONTRIBUINTE.**

Monografia apresentada ao curso de
graduação em Direito, Faculdade Baiana de
Direito, como requisito parcial para obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Salvador
2014

TERMO DE APROVAÇÃO

ELEN CATARINA SOUZA SILVA

**A CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL NOS
PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS E NAS DECLARAÇÕES
TRIBUTÁRIAS DO CONTRIBUINTE.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2014

A
Minha amada mãe, Goret, pelo apoio
constante, ao meu pai Ademir, pela
confiança e ao meus queridos irmãos,
pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por me dotar de vida e saúde para a concretização deste trabalho. A minha querida mãe, por me ajudar e ficar do meu lado nos momentos mais complicados e difíceis. A minha irmã Gel, pelo incentivo diário. Ao meu pai, pela confiança depositada. Aos meus irmãos Carol e Ademir, que apesar da distancia me apoiaram e incentivaram na elaboração do trabalho. Agradeço também a professora Laís Gramacho, pela orientação inicial, que colaborou bastante para o desenvolvimento do trabalho.

RESUMO

Os programas de parcelamento de débitos tributários surgem de tempo em tempo, por forma de lei, que estabelecem as condições para a adesão. Geralmente, representam para o contribuinte uma opção vantajosa. O parcelamento consiste no pagamento do débito tributário de forma parcelada, com suavização dos encargos. Ocorre que, junto com as vantagens estabelecidas em lei, as quais o contribuinte se vê tentado a aderir, o parcelamento é condicionado a um termo de confissão de dívida. Essa confissão é irrevogável e irretroatável e implica na indiscutibilidade posterior do débito, seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial. Ocorre que, este requisito é alvo de discussões, que serão abordadas no presente trabalho monográfico. Desta forma, o texto aborda a possibilidade da discussão da matéria confessada no instrumento mencionado. Assim, o tema é analisado observando princípios e regras norteadoras do sistema jurídico brasileiro, observando a legalidade e a segurança jurídica como elementos essenciais para a formação da obrigação tributária. Para entendimento do assunto analisa-se o parcelamento de débitos tributários, observando o procedimento e aspectos referentes ao instituto. A confissão de dívida é observada no âmbito do direito civil, como meio de prova, e depois como forma de requisito presente para a adesão aos parcelamentos tributários. Concluindo, buscar-se-á compreender o alcance do instituto da confissão, a viabilidade de discussão da matéria confessada, bem como a possibilidade da obrigação tributária ser criada a partir do instituto, analisando o tema com posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Palavras-chave: parcelamentos de débitos tributários; confissão de dívida; discussão da matéria confessada; obrigação tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ed.	edição
p.	página
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia
§	Parágrafo
V.	Volume

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2. TRIBUTAÇÃO E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	12
2.1 LEGALIDADE	16
2.2 SEGURANÇA JURÍDICA	21
2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	26
2.3.1 Fato Gerador	31
2.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	32
2.4.1 Lançamento	35
2.4.2 Suspensão do crédito	37
2.4.3 Extinção do crédito	38
3 PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS	42
3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO	42
3.2 MORATÓRIA	43
3.3 PROCEDIMENTO E REQUISITOS	45
4 CONFISSÃO DE DÍVIDA	49
4.1 NATUREZA JURÍDICA E ASPECTOS	50
4.1.1 Renúncia	52
4.1.2 O Alcance do instituto e a impossibilidade de conferir natureza contratual à confissão de dívida	54
4.2 DISPONIBILIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	60
4.3 A DISCUSSÃO DA MATÉRIA CONFESSADA	66
4.3.1 Viabilidade da simultaneidade de procedimentos	70
5 CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS	78

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária suportada pelos contribuintes faz com o que o inadimplemento das obrigações tributárias seja uma realidade constante para o Fisco. Sendo assim, visando promover o recebimento dos créditos tributários, criam-se os programas de parcelamento de débitos tributários. Determinados programas são meios de aumentar a arrecadação das receitas tributárias devedoras.

Os programas de parcelamento são, muitas vezes, única saída para o contribuinte que está em débito com o Estado. Afinal, sem a tão essencial certidão negativa de débitos com efeitos de positiva o contribuinte pessoa jurídica não consegue realizar atos da vida empresária, dificultando o exercício da atividade. Além disso, os contribuintes são tentados com a proposta de suspensão da exigibilidade do crédito, acompanhada de suavização dos encargos.

Ocorre que, para a adesão ao procedimento de parcelamento, existem uma série de requisitos que devem ser respeitados. Um dos requisitos é a confissão irretratável e irrevogável de dívida tributária. Esta confissão inviabiliza a discussão da matéria confessada.

Sendo assim, o trabalho é pautado em pesquisas doutrinárias, jurisprudenciais, bem como diversos artigos específicos sobre o tema, como uma forma de enriquecer e especificar o objeto abordado.

O presente trabalho abordará o instituto da confissão de dívida como requisito para adesão aos parcelamentos de débitos tributários, analisando o alcance do instituto, a possibilidade de discussão da matéria confessada, bem como a possibilidade do instituto ser criador de uma obrigação tributária.

O tema possui relevância teórica e prática, uma vez que a impossibilidade da discussão do débito confessado inviabiliza uma possível restituição ou anulação do débito por conta de uma ilegitimidade ou inconstitucionalidade legal.

É de interesse do contribuinte discutir o débito que não concorda, porém, também é de interesse do contribuinte poder parcelar o débito de forma que o parcelamento suaviza os encargos.

Assim, o trabalho abordará a tributação como uma forma geral, não sendo o foco do trabalho, porém, contextualizando a relação fisco-contribuinte, bem como a organização do Estado.

Serão abordadas as limitações ao poder de tributar, como meios constitucionais de delimitar a operação do legislador ao instituir tributos.

Sendo assim, demonstrar-se-á a importância da legalidade e da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, e principalmente no âmbito do direito tributário, uma vez que determinados temas são cruciais para o entendimento dos institutos que serão abordados.

Buscar-se-á entender a formação da obrigação tributária, procurando analisar o surgimento, passando pelo fato gerador e natureza da mesma. O estudo da obrigação tributária se relacionará com o instituto da confissão de dívida, e a possibilidade do surgimento pelo instrumento.

O trabalho abordará o crédito tributário, passando pelo seu lançamento, a suspensão do crédito tributário e suas hipóteses, bem como a extinção do crédito tributário, como uma forma de contextualizar os institutos para melhor entendimento do tema.

Assim, analisar-se-á o instituto do parcelamento de débitos tributários, sendo este o procedimento previsto pelo Código Tributário Nacional como meio de suspensão da exigibilidade do crédito, e a discussão sobre ser o parcelamento uma espécie de moratória e outras peculiaridades sobre o tema.

Por fim, buscar-se-á analisar o instituto da confissão de dívida, inicialmente no âmbito do direito civil, como meio de prova, e depois como requisito para a concessão do parcelamento de débitos tributários.

Assim, passará pelos pontos mais relevantes da confissão, analisará a possibilidade de confusão com a renúncia de direitos, abarcando a natureza jurídica e aspectos da confissão de dívida.

O texto procurará demonstrar o alcance da confissão de dívida no ordenamento jurídico pátrio, passando pela possibilidade de discussão do débito confessado, sendo esta discussão em aspectos fáticos e jurídicos. Demonstrará o posicionamento da jurisprudência acerca da questão.

Abordará os direitos fundamentais envolvidos na questão, uma vez que estes são garantias individuais estabelecidas constitucionalmente e devem ser observados na elaboração de qualquer norma. Sendo assim, analisará a possibilidade de disponibilidade dos direitos fundamentais envolvidos.

Por fim, concluirá a análise do tema de forma que aborde os aspectos da confissão de dívida, e as possibilidades de alcance do instituto, bem como a impossibilidade de conferir natureza contratual à confissão.

2. A TRIBUTAÇÃO E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

O escopo da monografia em questão visa abordar o instituto da confissão de dívida no âmbito do direito tributário. Ocorre que, para isso, é necessário discorrer sobre alguns temas relacionados ao assunto.

Portanto, é interessante analisar o que significa a tributação, como atividade financeira do estado. Apesar deste tópico ser extremamente genérico, a abordagem será meramente introdutória, buscando apenas pontuar os aspectos relevantes para o estudo do tema.

Neste aspecto, sobre a atividade financeira do Estado, Hugo de Brito (2013, p. 24) conceitua a tributação, conforme se depreende das suas ideias descritas, *in verbis*:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Sendo assim, conclui-se que a tributação é o meio de arrecadação de verbas que são necessárias para o funcionamento da máquina estatal, bem como para que o Estado alcance seu fim primordial, quais sejam: a consecução do bem estar público e organização da sociedade e a manutenção do Estado. É uma relação em que de um lado está o poder público de tributar, e do outro a proteção à liberdade e patrimônio individual do administrado.

De acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 24), “em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, o que lhes viabiliza o exercício de outros direitos.”

Ou seja, a partir da arrecadação feita pelo Estado, os tributos são revertidos em prol da sociedade, a fim de alimentar a organização social, visando o bem coletivo.

Na percepção de Pedro Leonardo Summers Caymmi (2007, p. 62), o direito tributário tem por escopo o equacionamento do conflito em arrecadar recursos financeiros para a manutenção do Estado, e por outro lado, observar a necessidade de proteção do âmbito privado do contribuinte, levando em conta a sua disponibilidade econômica individual.

Por mais que a tributação seja imposta aos indivíduos, não é feita de maneira arbitrária. O âmbito tributário deve sempre obedecer ao princípio da legalidade, reafirmando a necessidade da segurança jurídica no Estado de Direito.

O poder de tributar emana da soberania estatal. Ou seja, o Estado, que é uma entidade soberana, no exercício da sua soberania, exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos necessários. E a arrecadação é feita através dos tributos (BRITO, 2013, p. 27).

De acordo com o mesmo autor:

Podemos dizer que a relação tributaria decorre, sim, do poder estatal, no sentido de que ela é o veículo de realização do poder de tributar, e embora em cada caso seu nascimento, seu desenvolvimento e sua extinção devam se dar de acordo com a lei, afinal, é o Estado que faz a lei, sendo o poder de tributar uma forma de sua soberania (BRITO, 2013, p. 28).

Observando esse entendimento entende-se que o poder de tributar emana da soberania estatal, mas não é ilimitado, uma vez que é realizado por uma relação jurídica, que é aquela que obedece regras preestabelecidas. O poder de tributar é limitado por regras e princípios estabelecidos constitucionalmente, que impõem ao estado autolimitações.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza (2012, p. 266), ressalta que o Poder do Estado exerce as funções legislativa, administrativa e jurisdicional de modo típico ou atípico, mas somente serão válidas as que obedecerem aos princípios e regras constitucionais que incidem sobre elas, conferindo a extensão pretendida. Afirma, ainda, que algumas funções típicas, como a criação e o aumento dos tributos, não podem ser compartilhadas com outros poderes, visto que esta é privativa do poder Legislativo.

Como a tributação é matéria reservada à lei, por força do art. 150 da Constituição Federal do Brasil de 1988, somente o poder Legislativo pode legislar sobre o assunto. Portanto, não pode medida provisória e leis delegadas criar ou majorar tributos. No Brasil, estes tributos devem ser instituídos não pelos poderes Executivo e Judiciário, mas, sim, pelo Legislativo, que é composto pelos representantes do povo, eleitos para legislar.

Ainda de acordo com os ensinamentos do jurista Roque Antonio Carraza (2012, p. 427), “o legislador, ao tributar, encontra, pois, perfeitamente iluminado, no Texto

Supremo, o caminho que pode validamente percorrer. A tributação só pode desenvolver-se com apoio na Constituição.”.

Sendo assim, depreende-se que a Constituição Federal cria normas gerais para nortear a tributação de competência dos entes federativos e, para esta criação, o legislador deve seguir o caminho traçado pela Lei maior, fazendo surgir normas específicas.

Sabe-se que o poder estatal deve ser limitado, e que essa limitação vem da Constituição Federal, que por um lado confere poderes aos entes que compõe o Estado; por outro lado, limita os poderes conferidos, por meio de regras, garantias e princípios.

A relação Estado – Contribuinte deve ser analisada por dois primas. De um lado o Estado, necessário à vida em sociedade, um meio para organização da vida das pessoas, uma instituição, no caso do Brasil, democrática, para melhor satisfazer os interesses dos indivíduos que compõem a sociedade. E que precisa de recursos financeiros para manter a organização.

Por outro lado, o Contribuinte, que elege seus representantes para compor o Estado e manter a sociedade organizada. O Contribuinte tem direito ao patrimônio individual. Por ser um país capitalista, que possui em suas bases o liberalismo econômico e respeita a propriedade privada, os tributos são mal vistos pelos contribuintes, que não querem ter uma parte do seu capital reservado ao Estado.

Regina Helena Costa (2012, p. 25) disserta sobre o assunto, conforme trecho transcrito a seguir:

No presente, estão indissolúvelmente associadas as ideias de tributação e cidadania. Há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania. Isto porque somente pode ser considerado cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva.

O imprescindível é observar a segurança que deve ser passada para o contribuinte, transmitindo uma sensação de que não irá sofrer uma invasão do seu patrimônio por algo que não esteja previsto anteriormente em lei. Assim como não há crime sem prévia definição legal, não há tributo sem lei válida definindo seu fato gerador, base de cálculo e respeitando os princípios reguladores do Direito Tributário.

Roque Antonio Carraza (2012, p. 427), afirma que se deve perceber que a tributação é uma exceção ao princípio constitucional que protege a propriedade privada, e que isso esclarece a razão da Constituição Federal versar, de maneira tão rígida, sobre o funcionamento da tributação, e ao mesmo tempo, trazer direitos e garantias ao contribuinte contra excessos do Estado.

Desta forma, a tributação deve ser vista como uma forma de manutenção da cidadania, uma maneira de contribuir para o convívio em sociedade. Fato é que o Estado precisa de recursos para alimentar a atividade estatal, e esses recursos surgem se sabe, o poder de tributar não é exercido de forma arbitrária e ilimitada, ao contrário, a Constituição é clara ao estabelecer regras e princípios limitadores.

Luciano Amaro (2006, p. 106) afirma que:

Essa outorga de competência, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações ao poder de tributar.

Sendo assim, o poder de tributação é limitado através de regras e princípios estabelecidos constitucionalmente. Ademais, a Constituição abre espaço para a limitação através de outros meios normativos, como leis complementares.

Além disso, a forma de tributar do Estado está intimamente ligada aos princípios que regem o sistema tributário. Ocorre que, para o nosso estudo, somente abordaremos os princípios mais relevantes para a questão proposta.

Faz-se essencial a abordagem dos princípios da legalidade e segurança jurídica, pois, sendo estes princípios que limitam o poder de tributar, são de fundamental importância para a compreensão do tema ora apresentado.

Segundo Regina Helena Costa (2012, p. 71) o princípio é a base da construção de um sistema e a sua violação acarreta na ofensa ao próprio sistema tributário. Afirma ainda, que os princípios são normas de maior hierarquia, que servem para orientar a interpretação e aplicação das demais.

Segundo a brilhante lição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 197):

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade

relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes a dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para uma ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobreprincípios.

Deste modo, os princípios devem servir como um norte para um sistema jurídico. Não existindo razão para ser diferente no âmbito do direito tributário. Os princípios que regem o direito tributário devem ser observados como base para o entendimento e aplicação da norma.

2.1 LEGALIDADE

Dentre os princípios implícitos e explícitos no texto constitucional, analisaremos o da legalidade, sendo este de extrema relevância para o tema abordado no presente trabalho monográfico.

Em um Estado de Direito, têm-se a Constituição Federal como a Lei Maior, que é responsável por instituir o próprio Estado, formalizar a divisão de poderes e determinar a competência de cada poder, organizando o convívio social.

No ordenamento jurídico brasileiro temos uma Constituição rígida, que não permite que a sua modificação se dê de forma simples. Para que este texto seja modificado torna-se necessária a criação de emendas constitucionais, que possuem um procedimento diferenciado de leis ordinárias, por adotar um processo formal mais rigoroso. Em que pese à possibilidade de emendas ao texto constitucional, a Constituição Federal prevê uma exceção a estas modificações. Neste caso, a Carta Magna estabelece a existência de cláusulas imutáveis, conhecidas como cláusulas pétreas.

As cláusulas pétreas são instituídas pelo art. 60, §4º da Constituição Federal, estabelecendo que, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação de poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

Neste diapasão, cumpre destacar que o princípio da legalidade está exposto na Constituição Federal como cláusula pétrea, ou seja, não está passível a qualquer tipo de emenda ou modificação em seu texto legal.

Para melhor ilustra-lo de forma expressa na Constituição Federal, constata-se que o artigo 5º, II da Carta Magna o normatiza quando dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Portanto, este dispositivo evidencia como direito fundamental, a necessidade de lei para que haja a imposição de obrigações aos particulares; a proibição de comportamento dos particulares; a previsão de infrações; e a imposição de penalidades. (Regina Helena Costa 2012, p. 74)

De acordo com as lições de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 435):

De fato, a Constituição, confere, a toda e qualquer pessoa, vários direitos, irrenunciáveis e imprescritíveis, concernentes “à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (art. 5º). O exercício de tais direitos cria situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos, oponíveis a qualquer pessoa, inclusive ao Estado.

Sendo assim, a Constituição Federal, ao instituir o princípio da legalidade no rol do art. 5º, estabelece a relevância do direito individual, instituído no art. 60, § 4º, conforme abordado anteriormente, como cláusula pétrea, que não pode ser objeto de proposta de emenda à Constituição Federal. Ou seja, a esse dispositivo que estabelece o princípio da legalidade foi dado um status de imutabilidade, conferindo assim, uma segurança jurídica muito grande à sociedade.

Ainda de acordo com Roque Antonio Carrazza (2012, p. 268), o Estado de Direito é um limitador dos poderes públicos. Ou seja, existe uma proibição no agir em desfavor das pessoas. Segundo o mencionado doutrinador, a Constituição Federal não vincula somente o juiz e o administrador, mas também o legislador. Em verdade, o poder legislativo tem a exclusividade de editar as normas jurídicas, que impõe aos sujeitos direitos e obrigações, que podem conferir ou restringir liberdades.

Para Carrazza (2012, p. 268), a garantia em relação ao poder Legislativo está no controle de constitucionalidade que, geralmente, é exercido pelo poder judiciário. Este controle representaria, para o supramencionado autor, o coroamento do princípio liberal, que pode ser entendido de tal forma que o Estado deve reconhecer e assegurar os direitos invioláveis das pessoas, além de representar o princípio democrático, que confere a soberania estatal.

Sendo assim, a Constituição Federal, ao regular o Estado de Direito, age como limitadora do poder do Estado, garantindo a democracia e conferindo a segurança jurídica para toda a sociedade. Portanto, uma das maneiras da Constituição Federal limitar e controlar o poder exercido pelo legislativo foi prever o controle de constitucionalidade, que age como garantia de que as leis elaboradas estejam de acordo com os preceitos constitucionais.

Sendo assim, o princípio da legalidade não diz respeito apenas ao âmbito tributário, mas, sim, à todo o ordenamento jurídico. Ao prevê que, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o dispositivo conceitua liberdade, de uma maneira ampla. Essa liberdade consiste na atividade dos indivíduos não poder ser cerceada de outra forma que não seja por meio de lei. (CARRAZA, 2012, p. 269).

O conceito de liberdade ligado à ideia da legalidade é previsto desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu art. 4º ao dispor que:

Artigo 4º- A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudique outrem: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão os que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela Lei.

A partir desse conceito pode-se perceber que a vida em sociedade deve possuir limitações para que flua de forma satisfatória para todos os indivíduos nela inseridos. Não há como não restringir a liberdade individual para viver em sociedade. Por isso, existe o instrumento de nome “Lei”, que estabelece regras para o convívio em sociedade, bem como confere uma segurança contra a arbitrariedade do Estado.

Se por um lado os indivíduos podem fazer tudo, exceto o que está previsto em lei como proibido, do outro lado, a Administração estatal somente pode fazer o previsto em lei.

Isto se dá pela necessidade de restringir os poderes dos indivíduos que compõe a administração estatal, pois o interesse não deve ser individual, e sim, coletivo. Do contrário, a democracia não teria qualquer eficácia, já que nela indicam-se representantes para, em tese, defender os interesses da coletividade, de maneira democrática.

Roque Antonio Carraza (2012, p. 271), em brilhante consideração, disserta que:

O legislador, ao elaborar a lei, deve, obviamente, obedecer à Constituição. Não nos demoraremos, porém, em demonstrar esta acaciana verdade. O que queremos enfatizar é que não é só ele que deve fazê-lo. Mais até que o legislador, o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções.

Ou seja, de acordo com o referido Autor, podemos concluir que o legislador deve se mirar na constituição e obedecer seus limites para o exercício das suas funções. Entretanto, esse entendimento deve ser estendido para todos os poderes que compõe o Estado, em obediência à Constituição Federal. Ou seja, o juiz, ao exercer sua função, deve buscar obedecer às normas e princípios constitucionais, bem como os membros do Poder Executivo, já que todos são servidores da lei.

Especificando o âmbito tributário, a Constituição Federal, em seu art. 150, nas limitações ao poder de tributar, traz que, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Esclarece esse entendimento a passagem de Kiyoshi Harada (2005, p.1). Veja-se *ipsi litteris*:

São unânimes a doutrina e a jurisprudência quanto à natureza ex lege da obrigação tributária, contrapondo-se à natureza ex voluntate da obrigação de direito comum. A obrigação tributária só pode resultar de lei, lei em sentido estrito, por força do princípio da legalidade tributária que remonta à Carta Magna de 1215 e que está cristalizado em todas as Constituições de Estados Democráticos.

A Constituição, além de prever o princípio da legalidade em seu art. 5º, deixa clara a incidência desse princípio no âmbito tributário, conforme se observa em seu art. 150. Por oportuno, é de clareza solar que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios devem obedecer ao princípio da legalidade.

Ao contrário do que ocorre no direito civil, que as obrigações podem ser criadas por ato volitivo das partes, que podem contratar sobre o patrimônio, realizando transações da vida civil, no âmbito tributário, a obrigação somente pode surgir de lei. Portanto, na esfera tributária, a obrigação não pode ser criada por ato de vontade, por meio de contrato ou instrumento existente no direito das obrigações civis. Nem verdade, no âmbito tributário, por possuir relação Estado – Contribuinte, deve-se obedecer os preceitos constitucionais da legalidade.

Além do exposto, no direito tributário não basta que as matérias estejam previstas em lei, mas, também, deve-se obedecer a competência tributária prevista constitucionalmente. Ou seja, não adianta a União editar uma lei relativa a um tributo que, pela Constituição, é de competência dos Estados. Essa lei de nada valerá.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2005, p. 19) afirmam que é necessário complementar o entendimento do art. 150 da Constituição com o art. 97 do Código Tributário Nacional. Este segundo dispositivo traz as matérias que se sujeitam a “reserva legal”, que, para os mencionados autores, é uma expressão usada para se referir a situações mais específicas do que o uso do simples princípio da legalidade. São matérias em que a Constituição, ou normas específicas, exige lei que as disciplinem. Nessas situações de reserva legal, não existe a possibilidade de uso de qualquer outro ato diferente de lei para disciplinar a matéria. Para essa tarefa, deverá ser observada a criação da lei formal, ou atos que a Constituição Federal confira força de lei.

Sendo assim, além dos artigos constitucionais, o Código Tributário Nacional, norma específica do Direito Tributário, reforça a necessidade da aplicação do princípio da legalidade em determinadas matérias.

Ao versar sobre reserva legal, o CTN tira a possibilidade de qualquer outro ato que não seja lei formal, ou que não tenha força de lei, tratar sobre determinadas matérias previstas neste artigo. São elas: a instituição de tributos, ou sua extinção; a mojarração de tributos, ou sua redução, ressalvado alguns casos; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, com ressalvas; a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, com ressalvas; a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Em análise profunda do art. 97 do CTN, pode se observar a aplicabilidade do princípio da legalidade para os mais importantes atos relacionados à tributação. É facilmente percebida a necessidade de lei para o exercício do poder de tributar. A relação do Estado com o Contribuinte deve ser amparada em lei, para não incidir a arbitrariedade.

Esclarecedora, a este propósito, a lição de Roque Antonio Carraza (2012, p. 274).
Senão, veja-se:

Para afugentar, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizer que *criar* um tributo não é simplesmente nominá-lo, mas descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a *norma jurídica tributária*. Esta norma, por injunção do princípio da legalidade, repitamos, deve ser, no mais das vezes, veiculada por meio de lei ordinária (só as normas jurídicas dos empréstimos compulsórios, dos impostos da competência residual da União e das novas contribuições sociais, a que alude o art. 195, § 4º da CF, devem ser veiculadas por intermédio de lei complementar).

Desta forma, percebe-se que, quando da necessidade da criação de nova norma, faz-se necessário, também, detalhar, especificamente cada aspecto do tributo criado. Este processo é formado por um ato complexo, onde deve ser descrito minuciosamente, a previsão da sua hipótese de incidência, o fato gerador, sujeito passivo (contribuinte), o sujeito ativo (possuidor de competência para arrecadar e fiscalizar), a base de cálculo e alíquota do tributo. Ou seja, a lei deve ser clara e específica, proporcionando segurança aos sujeitos da obrigação.

O mesmo autor afirma que o princípio da legalidade tributária está atrelado ao princípio da tipicidade tributária, e que este, é uma maneira especial de realização daquele. (CARRAZZA, 2012, p. 468).

O *princípio da tipicidade* impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o fato impositivo tributário (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumpre integralmente o elemento do *suposto de fato legal* (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.

Conclui-se, então, que as normas tributárias devem obedecer, em todas as suas características, o princípio da legalidade. Princípio este, que é previsto expressamente pela Constituição Federal, em diversos momentos, e também pelo Código Tributário Nacional, não deixando dúvidas sobre sua aplicação em todo ordenamento jurídico, logo, ao âmbito do direito tributário.

2.2 SEGURANÇA JURÍDICA

O Direito surge como um produto do Estado, uma ferramenta a serviço do poder para regulamentar o convívio social. De acordo com CAYMI (2007, p. 34):

Este Estado, por sua vez, que é ontologicamente um órgão de concentração de poder, o é para a busca de determinadas finalidades, finalidades estas que podem ser reunidas sob a denominação de Bem Comum. Não obstante a variação de conteúdo que sofre o conceito de Bem Comum, uma das finalidades centrais da organização estatal é, sempre, a busca de segurança para os indivíduos.

A segurança jurídica é um princípio basilar do direito que norteia todas as relações que os indivíduos possuem com as demais pessoas, de forma individual ou coletiva, ou com o meio em que vivem. A partir da certeza que a justiça transpassa para a sociedade é que as normas passam a ser observadas e cumpridas.

Além disso, a segurança jurídica atrai a perspectiva dos direitos adquiridos e a previsibilidade dos efeitos dos atos cometidos, além de observar, diante disso, o princípio da irretroatividade.

Em verdade, a ideia de um Estado sem regras de convivência geraria a sensação de total insegurança para as pessoas, pois, imaginemos um lugar sem um Estado constituído, uma terra sem regras, sem leis de convivência.

Considerando que somos seres imperfeitos e necessitamos de limites para respeitar o direito do outro, é utópico acreditar que as pessoas teriam a capacidade de conviver harmonicamente em sociedade, sem que existisse hierarquia e regras.

Fato é que apesar do indivíduo ser limitado em suas ações, ainda assim observa-se a todo o momento, regras sendo violadas, e pessoas necessitando do poder coercitivo do Estado para ver o eu direito salvaguardado.

Sendo assim, o Direito surge para ajudar na manutenção do poder do Estado, regrido o convívio das pessoas e, conseqüentemente, proporcionando segurança aos indivíduos.

Nos dizeres de CAYMMI (2007, p.34), “A obtenção da segurança, então, é um fim tão essencial a qualquer Estado que, sejam quais forem os seus objetivos e finalidades contingentes, estes sempre expressarão, em alguma medida, uma necessidade de segurança.”. Sendo assim, a segurança que se busca em um Estado de Direito é a segurança jurídica.

Ainda de acordo com CAYMMI (2007, p. 38), a relação do Estado de Direito e Segurança não é absoluta, não basta apenas a configuração da organização social para alcançar a segurança jurídica. O modelo de organização garante apenas a concepção de segurança jurídica puramente formal, sendo que para obter a

segurança jurídica material seriam necessários diversos outros fatores. Entretanto, o referido doutrinador afirma que é sabido que o Estado de Direito é o modelo de organização que melhor proporciona o desenvolvimento da segurança jurídica.

Desta forma, a segurança jurídica é instituída pela Constituição Federal no seu sentido formal, sendo um princípio norteador do ordenamento jurídico. Porém, sabe-se que todo princípio deve ser analisado sistematicamente, e com isso, a segurança jurídica material é desenvolvida.

Dirley da Cunha Jr. (2009, p. 696) afirma que:

Pode-se dizer que a segurança jurídica encontra-se nas dobras de todos os direitos e garantias fundamentais que visam instalar um clima de confiança e tranquilidade tanto nas relações jurídicas já constituídas, tornando-as intangíveis, quanto naquelas que irão se consolidar, tornando-as previsíveis.

Sendo assim, a segurança jurídica é princípio que rege não só o âmbito tributário, mas todo o ordenamento jurídico. Portanto, este princípio está diretamente ligado a todos os direitos e garantias fundamentais.

Neste diapasão, a segurança jurídica nada mais é do que o princípio da certeza do direito, que proporciona o clima de confiança nas relações jurídicas, gerando credibilidade aos institutos estabelecidos por meio de normas.

Desta forma, esse princípio está presente em todos os ramos do direito, sendo um princípio constitucional norteador do ordenamento jurídico brasileiro. Porém, no âmbito do direito tributário, este princípio possui uma relevância ainda maior.

Para Regina Helena Costa (2012, p. 72), pode-se extrair do texto constitucional a compreensão de que a segurança jurídica é o valor maior do ordenamento Pátrio, uma vez que constitui tanto um direito fundamental, quanto uma garantia ao exercício de outros direitos fundamentais.

Sendo assim, a segurança jurídica é um meio de garantir o exercício de outros princípios e valores fundamentais, sendo de extrema importância para a manutenção dos direitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

É o princípio que dá certeza à sociedade, conferindo a credibilidade de que aquele direito possui segurança e confiabilidade, sendo de fundamental importância no ramo do direito tributário.

Neste prisma, CAYMMI (2007, p. 63) conclui que:

A segurança jurídica em matéria tributária, portanto, possui especial relevância, pela própria natureza do objeto de sua disciplina jurídica, que regula uma limitação estatal ao patrimônio privado, e pelo comportamento historicamente verificado do Estado na relação de tributação, o que torna imperativo a fixação de uma delimitação precisa da esfera privada em oposição ao Poder Público.

A segurança jurídica é, portanto, extremamente relevante no âmbito do direito tributário, pois a relação fisco-contribuinte deve ponderar os interesses privados e públicos, buscando um equilíbrio em benefício da coletividade.

De acordo com Roque Antonio Carrazza (2012, p. 463), a segurança jurídica é inerente à própria noção do Direito. Este autor afirma ainda que esse “sobrepincípio” se encontra no Preâmbulo da Constituição, tendo relevância como valor supremo da sociedade brasileira. Além disso, ele afirma que este princípio está implícito, mas que todo o ordenamento jurídico busca a sua aplicação ao editar leis, decretos, portarias etc.

Historicamente, o Brasil passou por diversos momentos difíceis, vivendo anos conturbados de extrema repressão e totalitarismo, como por exemplo na Era Vargas, com a Ditadura Militar. Desta forma, a Constituição Federal de 1988 surgiu como uma grande conquista para a sociedade, salvaguardando os direitos individuais basilares do ordenamento jurídico Pátrio.

A instalação de um Estado Democrático de Direito, com uma Constituição rígida e com um rol extenso de direitos individuais, significou uma conquista da sociedade, visto que, gera uma maior segurança dos direitos adquiridos.

Inegavelmente, de nada adiantaria uma Constituição Federal que resguarda tantos direitos, sem que houvesse segurança jurídica. Por este motivo, o princípio da segurança jurídica deve se estender, sistematicamente, por todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Como afirma Roque Antonio Carrazza (2012, p. 463), a segurança jurídica é mais do que um valor, é a própria razão de ser da Constituição, e é consagrada diversas vezes e de diversas formas ao longo dela, implícita e explicitamente. Para este autor, o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do Estado Democrático de Direito, e serve para proteger e preservar as expectativas da sociedade.

Ou seja, o ordenamento jurídico deve fornecer segurança à sociedade, e essa segurança é garantida pela Constituição Federal, em suas regras e princípios, limitando os poderes do Estado, e assim, garantindo a aplicação dos direitos constitucionalmente previstos.

A segurança jurídica deve ser pautada na certeza, determinação, estabilidade, previsibilidade, haja vista que o indivíduo precisa desses aspectos para praticar atos na sociedade e cumprir regras. Precisa-se, portanto, da certeza do certo e errado para agir sem que seja punido por fato que não esteja previsto em lei.

Além das relações interpessoais, a atuação do Estado, sobretudo, deve ter respaldo em normas previamente estabelecidas e determinadas, pois as pessoas precisam ter certeza de que não vão ter suas expectativas frustradas por atos arbitrários do poder público, além de assegurar que o Estado visará o bem social, o bem comum, tendo sua atividade vinculada às normas.

No âmbito tributário, como descreve Roque Antonio Carrazza (2012, p. 467-468), a lei tributária cria o tributo e prevê uma hipótese de incidência em abstrato, descrevendo um fato que, ao acontecer no mundo dos fenômenos, fará nascer o tributo. Essa lei deve descrever minuciosamente a hipótese de incidência do tributo e ainda prevê as ações concretas que o Fisco observará para cobrá-lo.

Assim, a efetividade dos princípios da legalidade e segurança jurídica será observada para os procedimentos referentes à tributação. A criação de um tributo, ou sua modificação, deve ser ligada à certeza do direito e à tipicidade.

Face as ideias expostas, faz-se necessária a correlação entre o princípio da segurança jurídica e o princípio da irretroatividade, para que fique bem clara a ideia de segurança do ordenamento jurídico Pátrio.

Em breves linhas, é oportuno destaca que a Constituição Federal prevê o princípio da irretroatividade, que deve ser aplicado em todos os ramos do direito, em consonância com a Lei Maior.

A Constituição Federal prevê, em seu art. 5, inciso XXXVI, portanto, como cláusula pétrea, que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Neste aspecto, pode-se dizer que constam presentes no mencionado dispositivo, tanto o sobreprincípio da segurança jurídica, como norteadora das relações jurídicas, quanto o princípio da irretroatividade, ambas buscando uma previsibilidade e imutabilidade das decisões judiciais.

Quanto ao foco do presente trabalho, deve-se destacar o artigo 105 do CTN, que versa estritamente sobre a matéria tributária e estabelece o princípio da irretroatividade, quando define que a legislação tributária atingirá tão-somente os fatos geradores futuros e os pendentes, ou seja, em trâmite.

Noutro giro, não se pode deixar de mencionar as exceções ao princípio da irretroatividade, previstos no art. 106 do CTN, quando dispõe que a lei poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito quando:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ainda nestas hipóteses a segurança jurídica sempre se fará presente, haja vista que essas possibilidades estão previstas previamente no ordenamento, fazendo com que seja de conhecimento de todos os indivíduos.

Portanto, dúvidas não remanescem acerca da latente presença do sobreprincípio norteador das relações jurídicas, qual seja a segurança jurídica, funcionando, inclusive, como limitador do exercício da magistratura e das ações das partes.

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O sistema tributário é regido primordialmente pela Constituição Federal, que estabelece as premissas gerais e norteadoras, depois pelo Código Tributário Nacional, que também traz regras gerais, traçando diretrizes para a elaboração de normas mais específicas.

As normas específicas podem ser de diversas naturezas e surgem com a necessidade de regulamentar mais profundamente a aplicação de algumas regras

previstas de forma mais ampla. Essas normas podem tratar sobre diversos assuntos relacionados às leis genéricas e norteadoras do sistema tributário.

Uma das hipóteses em que as normas específicas regulamentam regras é a previsão da concessão de parcelamento de dívidas tributárias, haja vista que o parcelamento surge como um benefício apresentado pelo Fisco, no intuito de estimular o adimplemento das obrigações tributárias que estão em mora.

Entretanto, antes de adentrar-se ao tema “parcelamento de dívidas tributárias” se faz necessário classificar o instituto da obrigação e suas vertentes. Neste aspecto, as obrigações se dividem em três espécies, sendo estas: as contratuais, ou formadas por vontade; as legais; e as sanções, que decorrem de atos ilícitos.

Desta forma, as obrigações contratuais decorrem da manifestação válida de vontade do sujeito que se vincula a obrigação; as obrigações legais nascem da lei e independem de qualquer tipo de manifestação de vontade dos sujeitos; as sanções independem da manifestação de vontade e resultam da lei, que determina a situação ilícita e dá suporte para a incidência. (MACHADO, 2008, p.32)

Sendo assim, as obrigações tributárias se encaixam na segunda espécie exposta acima. Ela nasce da lei, que institui o tributo e define a incidência, independentemente de manifestação de vontade de quaisquer das partes.

Portanto, ainda que o sujeito queria que determinado tributo seja criado e cobrado, o elemento volitivo pouco importa, é completamente irrelevante para a criação da obrigação tributária, que será instituída somente por lei válida, constitucionalmente estabelecida.

Hugo de Brito Machado (2013, p. 124-125) afirma que a relação entre estado e contribuinte é uma relação jurídica, que constitui um objeto de natureza obrigacional. A relação tributária surge da ocorrência de um fato, previsto em uma norma, que é capaz de criar um vínculo entre o sujeito relacionado ao fato e o Estado.

Para o supramencionado doutrinador, na obrigação tributária existe o dever que pode ser de pagar, fazer ou não fazer, que é imposto ao sujeito passivo da obrigação, no caso, o contribuinte. De um lado o sujeito passivo tem esse dever decorrente da obrigação, e de outro, o sujeito ativo tem o direito de realizar um lançamento e assim, criar o crédito.

O crédito tributário, por sua vez, é exigível, decorrente de um fato gerador, podendo ser lançado pela ação do Fisco. Feito o lançamento, o crédito se configura. A exigibilidade do crédito significa dizer que este pode ser cobrado, inscrito em Dívida Ativa e executado.

Sendo assim, ele conceitua a obrigação tributária como a relação jurídica em que o estado, como sujeito ativo, tem o direito de constituir o crédito, e o contribuinte, como sujeito passivo, tem o dever de pagar, fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. (MACHADO, 2013, p. 125).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, dispõe quando a obrigação tributária é principal ou acessória. Em seu parágrafo primeiro afirma que o vínculo obrigacional principal surge com a ocorrência do fato gerador, e estabelece como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, que se extingue junto com o crédito dela decorrente.

Quanto à obrigação acessória, o parágrafo segundo discorre no sentido de que esta deriva da legislação tributária, e tem como objeto prestações, sejam positivas ou negativas, com relação a arrecadação ou fiscalização dos tributos. Há ainda a previsão no parágrafo terceiro da conversão de obrigação acessória em principal pelo simples fato da sua inobservância. Esta obrigação é convertida relativamente à penalidade pecuniária.

Isto posto, Regina Helena Costa (2012, p. 191) discorre que em relação às obrigações tributárias, existem duas espécies de relações jurídicas. Uma de cunho obrigacional, e outra de cunho não obrigacional. A primeira sendo em relação ao vínculo abstrato proveniente de imputação normativa, que é o poder do Fisco exigir do contribuinte uma prestação de natureza patrimonial. E a segunda sendo um vínculo, também imposto por norma, em que o Fisco pode exigir do contribuinte uma prestação no sentido de realização de um comportamento, positivo ou negativo.

Sendo assim, entende-se por obrigações tributárias principais aquelas decorrentes do fato gerador, e de cunho patrimonial, enquanto as obrigações tributárias acessórias, por sua vez, dizem respeito àquelas decorrentes da lei, e de cunho obrigacional (fazer ou não fazer).

Sobre obrigação tributária, Humberto Ávila (2008, p. 263) versa que:

Para que surja uma obrigação tributária, é necessária a ocorrência de um fato cujo conceito se encaixe numa norma jurídica válida. Sem a ocorrência de uma norma jurídica válida prevendo um fato cuja ocorrência desencadeie a consequência do dever de pagar um tributo, não há como surgir uma obrigação tributária que, uma vez objeto de lançamento, se transforme em crédito tributário.

Sendo assim, resta mais que claro a necessidade de imputação normativa de um fato que enseje o nascimento de uma obrigação tributária. Fato este, que ao ocorrer, gera a hipótese de incidência e faz nascer a obrigação tributária.

Sacha Calmon Coelho (2010, p. 584) afirma que as obrigações são geradas pela imputação normativa. Para o Autor, os contratos somente geram efeitos jurídicos porque estão imputados como fonte de obrigações. Neste sentido, o mesmo ocorre com os fatos jurídicos acontratuais. O dever de pagar tributos somente surge porque o fato gerador, previamente descrito em lei, acontratual e lícito, ocorre no mundo dos fatos e faz nascer a obrigação tributária.

Isto porque, a obrigação tributária principal possui caráter patrimonial, é obrigação não contratual, e surge a partir da ocorrência de fato gerador previamente descrito em lei, fato este, obviamente, lícito.

As obrigações tributárias acessórias, por sua vez, ao contrário das principais, não possuem o caráter patrimonial, sendo estas obrigações de fazer ou não fazer, impostas pela legislação.

O Autor José Souto Maior Borges (1999, p. 40) afirma que “alguém está tributariamente obrigado quando uma norma tributária qualquer lhe prescreve um determinado comportamento e esse comportamento consiste na prestação do tributo.”.

Ou seja, uma pessoa está tributariamente obrigada quando ela possui o dever de prestar o tributo, e este dever é imposto por uma norma jurídica tributária.

José Souto Maior Borges (1999, p. 38-41), afirma, ainda, que a relação entre obrigação e dever jurídico não seria uma relação de gênero e espécie, mas sim de categorias, sendo o dever jurídico a categoria formal, e a obrigação a categoria dogmática. Assim, os atributos da obrigação devem estar presentes no direito positivo.

Sendo assim, o dever jurídico consiste na conduta prescrita como obrigatória, e para que o dever jurídico se identifique com a obrigação deve haver a previsão no direito positivo.

Diante do entendimento exposto, o dever jurídico seria, então, a categoria formal da obrigação. Porém, esta obrigação possui característica dogmática, havendo a necessidade de preenchimento do conteúdo através do direito positivo. Ou seja, a obrigação é definida através do direito positivo que a regulamenta, a partir de normas que estabelecem o seu cumprimento.

Com isso, o Autor afirma que as obrigações tributárias são estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e podem ser pecuniárias ou não, sendo estas as obrigações acessórias. Já as obrigações civis, estabelecidas pelo direito civil, são os deveres jurídicos que recebem deste ordenamento, com suas características particulares.

Sendo assim, não é possível identificar uma obrigação sem que seja analisado o direito positivo que a institui. A obrigação necessita de um conteúdo jurídico dogmático para estabelecer o dever jurídico nela prescrito. A obrigação tributária é, então, dever jurídico tipificado pelo Código Tributário Nacional.

Concluindo este posicionamento o professor José Souto Maior Borges (1999, p. 42) afirma que:

Só o direito positivo pode fornecer os critérios para a doutrina jurídica identificar, no universo formal dos deveres jurídicos, os deveres obrigacionais, e.g., a obrigação jurídica. A patrimonialidade pode ser um desses critérios.

Como vimos, a obrigação tributária é dividida pelo Código Tributário Nacional em duas categorias, obrigações principais e acessórias. Sendo assim, a própria legislação admite a forma patrimonial e não patrimonial das obrigações tributárias.

Com isso, a patrimonialidade pode ser um elemento existente na obrigação tributária. Sendo este a característica das obrigações tributárias principais, uma vez que as acessórias se configuram em obrigações de fazer ou não fazer.

O jurista Aliomar Baleeiro (2013, p. 1085) faz colocação interessante ao expor a observação de que as obrigações tributárias acessórias, em verdade, não são acessórias, efetivamente, uma vez que elas possuem independência em relação à

obrigação principal. As obrigações acessórias nascem de hipótese específica e seguem regime próprio.

Essa discussão acerca da natureza das obrigações tributárias é de pertinência teórica para o entendimento do instituto da confissão de dívida, haja vista que discorreremos adiante acerca da constituição de obrigação tributária a partir da adesão do contribuinte aos programas de parcelamento.

Entretanto, antes de adentrarmos ao tema parcelamento, faz-se necessária a compreensão do termo fato gerador, além do estudo da constituição do crédito tributário.

2.2.1 Fato Gerador

Conforme já discorrido, para que uma obrigação tributária venha a surgir, é necessário que exista um fato motivador, previsto em lei, que enseje o nascimento da obrigação. Este fato figura como sendo a condição necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal, sendo, portanto, o fato gerador (art. 114, *caput*, CTN).

Quanto à obrigação acessória, o fato gerador é qualquer situação descrita em lei, que impõe a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal (art. 115, *caput*, CTN).

Geraldo Ataliba (2012, p. 67) afirma que:

Aí o fato imponível, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde a imagem abstrata, como diz A. D. Giannini que dele faz a lei.

Ou seja, o fato gerador é um fato, descrito em lei, de maneira clara e direta, que quando transformado em realidade no mundo fenomênico, gera a hipótese de incidência da norma tributária e, conseqüente, obrigação tributária.

Ademais, o fato gerador tem que ser concreto, individualizado no tempo e no espaço, devendo existir no mundo dos fenômenos, sendo descrito de forma minuciosa e prévia, em lei, obedecendo ao princípio da legalidade. Ocorrendo desta forma, esse fato determinará o surgimento da obrigação tributária.

Kiyoshi Harada (2013, p. 517) expõe que o fato gerador apresenta, além do elemento objetivo, aspecto subjetivo, quantitativo, espacial e temporal. Sendo que o

elemento objetivo consiste na descrição abstrata do ato ou fato, que a partir da concretização faz nascer a obrigação tributária.

Quanto ao aspecto subjetivo, este consiste na identificação dos sujeitos da obrigação. O aspecto quantitativo é em relação à base de cálculo e alíquota. O espacial se relaciona com o local do estabelecimento ou domicílio do prestador, e o temporal é relevante para a definição da lei aplicável no momento da ocorrência do fato gerador.

O CTN se refere separadamente ao fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória. O fato gerador da obrigação tributária acessória é, por sua vez, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal (art. 115, CTN).

Sendo assim, o fato gerador da obrigação acessória nada mais é do que situação descrita em lei que obriga o sujeito a uma prestação de fazer ou não fazer, observando o princípio da legalidade, em observância a função fiscalizatória da Administração Pública, pois esta obrigação não pode ser cobrada a critério da autoridade fiscal.

Sendo assim, os fatos geradores são fatos jurídicos descritos por leis tributárias e, a sua ocorrência, previamente descrita, gera o efeito de criação da obrigação tributária.

2.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vimos que a ocorrência do fato gerador previsto lei é quesito necessário e suficiente para que surja a obrigação tributária.

O crédito tributário, por sua vez, é abordado no Código Tributário Nacional a partir do artigo 139, onde encontra-se previsto que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Sendo assim, a legislação diferencia o crédito tributário da obrigação tributária, mas afirma a igualdade de natureza entre os dois.

O artigo 142 do CTN traz que a constituição do crédito se dará com o lançamento, que é o procedimento administrativo adequado para verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a penalidade cabível.

Entende-se então, que o fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que vincula a relação entre sujeito ativo e passivo da obrigação. Ocorre que, a individualização do valor devido, da matéria a ser tributada, a identificação dos sujeitos e a aplicação de uma possível penalidade somente é feita com o lançamento, que constitui o crédito tributário.

Portanto, o crédito tributário nada mais é do que a obrigação tributária formalizada pelo procedimento de lançamento. Ou seja, o lançamento cria o crédito, tornando a obrigação líquida e certa.

Como afirma Kyoshi Harada (2013, p. 536), “o crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária.”.

Sendo assim, surgindo a obrigação tributária, deve o Órgão competente declarar a existência da obrigação através do lançamento, transformando a obrigação ilíquida em líquida, certa e exigível. E assim, o que era obrigação tributária passa a ser chamado de crédito tributário.

Isto posto, pode-se concluir que o crédito tributário nasce da obrigação tributária e, portanto, pode existir obrigação sem crédito, mas nunca crédito sem obrigação.

Aliomar Baleeiro (2013, p. 1171) com sua visão esclarecedora sobre o assunto afirma que:

É que, com a ocorrência do fato jurídico, nasce a obrigação tributária, uma relação intersubjetiva, mas algumas das propriedades que lhe são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade – atributos exercitáveis por meio da ação ou da necessária intervenção do Poder Judiciário - , são apenas virtuais, estando potencialmente presentes. É apenas por meio da dinâmica e atuação da norma que se atualizam tais atributos de que é dotado o direito de crédito da Fazenda Pública. Portanto crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade. Entretanto, como estabelece o mesmo diploma legal, crédito e obrigação tem a mesma natureza. Se o direito de crédito é apenas um dos polos da relação obrigacional, tão logo ocorrido o fato jurídico, constituir-se-á também o crédito, o qual não pode ser um posterius à constituição da obrigação. O lançamento, ato que se pratica em um momento necessariamente posterior, atuará sobre um direito que lhe é preexistente, o direito de crédito da Fazenda Pública.

A partir da ocorrência no mundo fenomênico do fato descrito em norma como gerador da obrigação tributária ocorre o nascimento desta. A partir daí, surgem alguns efeitos. Como é exposto acima, a exigibilidade e coercibilidade são atributos que estão potencialmente presentes com o surgimento da obrigação tributária.

A partir da aplicação da norma tem-se o crédito tributário, que é a denominação dada pelo CTN para a obrigação tributária que favorece a Fazenda Pública. Ou seja, o crédito pertence a um dos polos da relação obrigacional.

De acordo com o CTN o crédito tributário é constituído apenas a partir do lançamento, conforme preceitua o art. 142 do CTN. Ocorre que, parte da doutrina ensejou a discussão, questionando a possibilidade do direito ao crédito tributário não surgir junto com o nascimento da obrigação tributária.

Ora, a obrigação tributária estabelece a relação entre os sujeitos, com base no fato gerador ocorrido. Porém, sabe-se que a Fazenda somente pode cobrar o crédito depois do efetivo lançamento. Ou seja, com o lançamento a obrigação é devidamente liquidada e se torna exigível.

Sendo assim, apesar da obrigação criar a relação tributária, os direitos decorrentes dela, o direito ao crédito ou dever de débito, somente surge com o ato do lançamento.

Com isso faz-se necessário o esclarecimento de que crédito tributário e débito tributário significam a mesma coisa, somente vistos de âmbitos diferentes. O crédito é o direito de receber, pelo sujeito ativo, e o débito é o dever de pagar, pelo sujeito passivo.

Aliomar Baleeiro (2013, p. 1174) entende que junto com a obrigação tributária nascem direitos e deveres, sujeito ativo e passivo do polo obrigacional. O direito de crédito e o dever, ambos nascem com o surgimento da obrigação. Porém, somente com o lançamento este direito/dever será formalizado, será individualizado a um contribuinte, e com isso o exercício do direito é viabilizado.

Assim, o autor conclui que, “o Código Tributário Nacional reserva o nome de crédito tributário ao direito de crédito subjetivo público, que surge com a ocorrência do fato jurídico, tornando líquido, certo e exigível por meio do ato de lançamento.”.

Portanto, entende-se que o direito ao crédito somente ocorre com o lançamento, apesar de que, o direito está potencialmente presente com o surgimento da obrigação tributária. Até porque, a obrigação tributária surge com o direito a um crédito, porém incerto e inexigível.

O art. 140 do CTN afirma a autonomia da obrigação tributária em relação ao crédito. O texto do artigo é bem claro ao definir que as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Assim, entende-se que, se por algum motivo, o crédito tributário tiver seus efeitos, garantias, privilégios atribuídos, ou até mesmo exigibilidade suspensa, não afetarão a obrigação principal. Comprovando assim, a autonomia existente entre obrigação e crédito tributário.

Portanto, caso anulado ou inexistente o crédito, a obrigação principal subsiste, pois a obrigação tributária é independente do crédito tributário. A recíproca, porém, não é verdadeira. Ou seja, inexistindo a obrigação, inexistente será o crédito.

Regina Helena Costa (2012, p. 232) possui posicionamento diverso. A Autora afirma que a redação do CTN, ao desvincular a obrigação do crédito, é inadequada. Para esta autora, se o crédito é uma das faces da obrigação, restam evidentes que as alterações experimentadas pelo crédito são alterações que ocorrem no próprio liame obrigacional, e por isso, podem afetá-las. Porém, apesar desse posicionamento, quando se tratar de vício no lançamento, a Autora acredita que o vício em si realmente não afetará a obrigação tributária.

Sendo assim, conclui-se que o crédito tributário surge a partir do nascimento da obrigação tributária, e apesar de serem institutos diferentes, possuem mesma natureza jurídica. Porém, o crédito somente se dotará de exigibilidade, certeza e liquidez a partir do lançamento.

2.3.1 Lançamento

Conforme abordado no tópico anterior, o lançamento é o meio de formalização que constitui o crédito tributário. Neste aspecto, artigo 142 do CTN prevê que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo 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, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A partir do supracitado artigo, depreende-se que o lançamento irá constitui o crédito tributário, sendo esse, procedimento administrativo que verificará a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinará a matéria a ser tributada, calculará o valor do tributo devido, identificará o sujeito passivo da obrigação e, se couber, aplicar a penalidade cabível. Portanto, é o ato que individualiza os aspectos da obrigação tributária, dotando o crédito de exigibilidade, liquidez e certeza.

O procedimento do lançamento, como preceitua o Código Tributário Nacional, compete à autoridade administrativa.

Sacha Calmon (2010, p. 662) entende que não é o lançamento que institui o crédito, o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito, dotando-o de certeza e liquidez. Portanto, na definição de lançamento, o verbo constituir não significa criar, mas reporta ao significado de ato jurídico constitutivo, sendo este o ato criador, transformador, transferidor ou extintor de direitos materiais.

Com isso, entende-se que o termo utilizado pelo CTN foi utilizado de maneira atécnica. Afinal, o crédito surge a partir do nascimento da obrigação tributária, conforme visto em tópico anterior.

Existem discussões acerca da natureza do lançamento. Se teria ele natureza constitutiva ou declaratória. Apesar dos posicionamentos contrários, entende-se que o lançamento possui caráter declaratório, uma vez que ele apenas reconhece direito preexistente, não criando o crédito, mas apenas conferindo a ele os efeitos do direito.

Em relação ao lançamento ser considerado ato ou procedimento, entende-se que o lançamento é ato administrativo. Segundo o entendimento do doutrinador Aliomar Baleeiro (2010, p. 1182), em consonância com o exposto, deve-se compreender a seguinte assertiva transcrita:

Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo, extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento.

Não se confunde assim, com o procedimento do qual resulta (procedimento que pode assumir diversas modalidades, a saber, de ofício, com base em declaração ou por homologação), nem com aquele que às vezes, o sucede.

Sendo assim, o lançamento é um ato administrativo, e possui o efeito jurídico de efetivar o direito de crédito, que apesar de ser preexistente com a obrigação tributária, se torna exigível a partir do lançamento e constituição do crédito, que é realizado por ato administrativo, através de lançamento de ofício, por homologação ou por declaração.

Sérgio André Rocha (2008, p. 496) traz um conceito amplo sobre lançamento. Senão, veja-se:

Nessa linha de idéias o conceito de lançamento tributário corresponderia ao conjunto de atividades desenvolvidas pela Administração Fazendária, pelos sujeitos passivos dos deveres jurídico-tributários, ou por ambos, por vezes materializada em ato específico, cuja finalidade é concretizar o comando de norma jurídico-tributária, verificando a ocorrência de sua hipótese no mundo dos fatos e identificando os elementos da relação jurídica da mesma decorrente (sujeito ativo, sujeito passivo e objeto).

Portanto, o lançamento consiste em ato administrativo, podendo ser realizado pela autoridade administrativa, pelos sujeitos passivos, ou por ambos, e possui finalidade de concretizar a materialidade da norma tributária, verificando a ocorrência da hipótese de incidência no mundo dos fatos, identificando os sujeitos da relação.

Sendo assim, existem outros aspectos referentes ao lançamento, porém, não se faz necessária a abordagem para o tema estudado. Portanto, conclui-se que o lançamento é o meio de dotar o crédito tributário dos direitos preexistentes, tornando-o líquido, certo e exigível.

Desta forma, existem dois momentos para o crédito tributário, o momento antes do lançamento, no qual o crédito existe e estão presentes nele o direito ao crédito, porém, não é exigível, e outro, após o lançamento, que é o crédito com direitos exigíveis, líquidos e certos.

2.3.2 Suspensão do crédito

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 151 do CTN, faz a previsão das hipóteses que geram a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nestas hipóteses previstas pelo artigo mencionado, apesar do crédito estar devidamente constituído, a Fazenda Pública não poderá propor ação de execução fiscal por conta da suspensão da exigibilidade do crédito.

Sendo assim, o crédito, apesar de devidamente lançado, não poderá ser cobrado pelo Fisco, pois, se encontra em alguma das situações previstas pelo CTN que suspendem a sua exigibilidade.

Aliomar Baleeiro (2013, p. 1246) fala sobre as consequências da suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

O advento de uma das causas enumeradas no art. 151, e enquanto durar, acarreta então a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e traz as seguintes consequências:

- bloqueia o ajuizamento da ação fiscal;
- suspende a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo);
- não importa em dispensa do cumprimento da obrigação acessória ou principal, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo.

Desta forma, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário além de impedir a cobrança por meio de ação fiscal, pois bloqueia o ajuizamento da ação, tem a consequência de suspender a contagem do prazo prescricional, com efeito suspensivo, se este já tiver iniciado, ou então impede o início da contagem deste, com efeito impeditivo.

Apesar da suspensão incorrer nos efeitos supracitados, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, ou seja, as obrigações de fazer ou não fazer. Estas devem ser cumpridas independentemente da suspensão da exigibilidade, conforme preceitua a legislação.

A exigibilidade do crédito é suspensa, de acordo com o art. 151 do CTN, nas seguintes situações: moratória; depósito do montante integral do tributo; reclamações e recursos administrativos; concessão de medida liminar em mandado de segurança; deferimento de tutela antecipatória e o parcelamento.

2.3.3 Extinção do crédito

Conforme se depreende do artigo 156 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário pode se dar de diversas formas, desde que elencadas no rol do supramencionado dispositivo. Senão, veja-se:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - a remissão;
- V - a prescrição e a decadência;

- VI** - a conversão de depósito em renda;
 - VII** - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4;
 - VIII** - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164;
 - IX** - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
 - X** - a decisão judicial passada em julgado.
 - XI** - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.
- Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Para melhor compreensão das hipóteses de extinção do crédito tributário, torna-se oportuno discorrermos brevemente acerca de cada uma dessas modalidades, a fim de correlacioná-las com o tema proposto.

Quanto à extinção do crédito através do pagamento, é notório saber que o recolhimento de um débito pelo contribuinte faz cessar todo tipo de obrigação tributária, haja vista o seu adimplemento de forma integral.

Além disso, cabe destacar que o pagamento é umas das modalidades de extinção do crédito que ocorre por ato voluntário do contribuinte, ainda que por sua inadimplência, já que escolhe esta modalidade para a extinção imediata da obrigação.

Neste sentido, o pagamento do crédito pode se dar através de moeda ou em valor que nela se possa exprimir. Portanto, é hipótese de extinção, também, a dação em pagamento, na forma autorizada por lei.

Em relação à compensação, será possível o contribuinte adimplir com a obrigação tributária, quando houver créditos a seu favor, oriundos de pagamentos de tributo indevido ou em excesso, oferecendo-os, portanto, para quitar dívida surgida de obrigação tributária. Neste caso, há uma conciliação de contas entre devedores e credores recíprocos, conforme prevê o artigo 170 do CTN.

No que diz respeito à hipótese de transação, também prevista no art. 171 do CTN, esta ocorre quando há concessões recíprocas entre as partes, fazendo com que o crédito tributário deixe de existir, enquanto na remissão há o perdão da dívida por iniciativa do Fisco.

Conforme observado no art. 156 do CTN, a prescrição e a decadência, previstos nos artigos 173 e 174 do CTN, também extinguem o crédito tributário, no prazo de 5

(cinco) anos, por perecimento ou extinção de direito. Neste sentido, faz-se oportuno destacar-se em breve síntese que a decadência atinge o direito ao lançamento do crédito tributário, enquanto a prescrição extingue o direito da Fazenda à cobrança judicial do inadimplemento.

Ademais, ocorre a conversão do depósito em renda, quando o montante integral depositado em esfera administrativa ou judicial é convertido em prol do Fisco, a fim de suprir a obrigação tributária, sendo o débito liquidado e, portanto, extinto.

Quanto ao pagamento antecipado e a homologação do lançamento, o próprio contribuinte, nos ditames da lei, lança as informações necessárias para gerar o cálculo do imposto a ser pago, sem que haja a necessidade do ato administrativo. Feito isto, o contribuinte realiza o pagamento do imposto, havendo, posteriormente, a homologação da Fazenda, e, por via de consequência, a quitação da obrigação tributária.

Já a consignação em pagamento serve como garantia de direito do contribuinte que tenta adimplir com a obrigação tributária, mas, por algum motivo, não consegue por vias comuns, tendo que se valer deste mecanismo para garantir o pagamento do crédito tributário e extinguir a obrigação e relação a determinado tributo.

Além do exposto, verificam-se, também, como hipóteses de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória e a decisão judicial passada em julgado, na perspectiva de efetivar a segurança jurídica nas decisões proferidas pelos órgãos competentes.

Correlacionando o presente capítulo com o tema monográfico ora apresentado, verificamos que o parcelamento de débitos oriundos de obrigações tributárias, por vezes, pode significar a intenção do contribuinte em promover a quitação integral do montante da dívida, de forma fracionada, a fim de que não se comprometa, de maneira significativa, as finanças do devedor.

Entretanto, o crédito tributário somente será de fato extinto, quando houver a quitação de todas as parcelas pertencentes ao crédito tributário. Caso haja o inadimplemento do parcelamento, o crédito tributário tornar-se-á exigível, novamente.

Por outro lado, cumpre destacar que nem sempre o contribuinte realiza o parcelamento do crédito tributário por concordar com a sua cobrança. Frequentes são os casos em que o contribuinte não encontra alternativa, senão aderir ao parcelamento do débito, ainda que discorde com a sua constituição, a fim de manter as suas atividades empresarias, como é o caso de inúmeras pessoas jurídicas de necessitam a todo instante comprovar a sua idoneidade perante o Fisco.

3. PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS

3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO

O procedimento de cobrança, até alcançar o efetivo pagamento dos débitos tributários pelo Fisco, pode ser desgastante e, algumas vezes, enfrentar esta burocracia não compensa, em relação ao montante devido.

Para realizar a cobrança judicial do débito inscrito em Dívida Ativa, o Fisco tem que movimentar o poder judiciário para executar tal débito. Esse processo de execução carrega consigo as possibilidades recursais que podem se alongar durante anos de discussão.

Além disso, o grande volume de ações judiciais acarreta na morosidade do judiciário, não sendo, portanto, para o Fisco, a melhor alternativa a cobrança judicial do crédito tributário, através de execução fiscal.

Com isso, a relação custo-benefício deve ser sempre analisada pois, muitas vezes, o valor que será percebido através da execução de determinado crédito não será suficiente para cobrir o que foi gasto com a cobrança.

Como bem relata Carlos Henrique Abrão (1997, p. 13):

Toda vez que o custo da cobrança for superior ao proveito econômico dela resultante, tem-se a inviabilidade do recebimento do crédito, a configurar nova roupagem no conceito da indisponibilidade, cuja coloração resta evidenciada.

Ou seja, quando o Fisco possui um crédito cujo valor da cobrança supera o valor que será obtido, deve-se repensar na indisponibilidade do crédito, pois, este não mais será vantajoso para o Estado. Neste contexto, reputa-se interessante a análise de outras possibilidades de pagamento do débito.

Conforme já abordado, o artigo 151 do CTN traz as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, quando o contribuinte incorre em algumas das possibilidades do referente artigo, o crédito que poderia ser cobrado, passa a ter sua exigibilidade suspensa, ou seja, aquele crédito não pode ser cobrado do contribuinte enquanto determinada situação, prevista em lei, perdurar.

O parcelamento de débitos tributários é uma forma de pagamento, que possui efeito suspensivo até a efetiva quitação do débito tributário, que é quando ocorre o pagamento da última parcela.

Cristina Zanello (2013, p. 87) afirma que o parcelamento é um instrumento indispensável à efetivação do cumprimento da obrigação tributária em momentos de crise do sujeito passivo, pois este busca a sua estabilidade, através do princípio da preservação da empresa. Afirma também que é indispensável ao cumprimento o dever de arrecadar do Estado, uma vez que esse é um regime de arrecadação em momentos de redução da capacidade econômica do sujeito passivo.

Desta forma, conclui-se que o parcelamento de débitos tributários é opção vantajosa para ambos os lados, pois, ao mesmo tempo em que promove a arrecadação de valores para o Fisco, suaviza a situação para o contribuinte que está em débito.

Com isso, o parcelamento de débitos tributários possui clara aplicação do princípio da preservação da empresa, quando trata-se como sujeito passivo a pessoa jurídica, uma vez que auxilia o contribuinte, em momentos de crise, a pagar o montante do débito de maneira parcelada e atenuada.

Sendo assim, o parcelamento é instituto que contribui para a arrecadação do Estado, nos momentos em que o sujeito passivo está com dificuldades financeiras, e não consegue adimplir a obrigação tributária no tempo certo, ao tempo que necessita regularizar a sua situação fiscal perante os Entes Federativos.

3.2. MORATÓRIA

A doutrina, em sua maioria, considera o parcelamento uma espécie de moratória. Porém, o assunto não é pacífico, como veremos a seguir.

O parcelamento somente foi incluído no CTN através da Lei Complementar nº 104/2001. Porém, como afirma James Marins (2010, p. 324) a introdução do instituto do parcelamento não trouxe necessariamente uma novidade, já que o parcelamento nada mais é que uma espécie de moratória..

Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2013, p. 190) conceitua moratória como a “prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento.”

A partir deste entendimento, percebe-se que o parcelamento é considerado uma espécie de moratória, porém, uma moratória individual.

Esclarece o assunto Regina Helena Costa (2012, p. 260):

A diferença entre moratória e parcelamento é sutil, porquanto este é espécie daquela, relação que exsurge clara do preceito contido no § 2º do art. 155-A, que determina a aplicação subsidiária, ao parcelamento, das disposições dos Código Tributário Nacional relativas a moratória.

Pode-se dizer que os institutos distinguem-se pelo fato de que, enquanto a moratória pode se dar mediante execução unitária ou parcelada – pagamento do débito em uma ou várias parcelas –, o parcelamento, somente desta última forma.

Entende-se que o parcelamento instituído pela lei 104/2001 já era existente como forma de moratória, porém, este possui regras específicas, enquanto aquela possui abrangência maior.

Assim, de acordo com o entendimento da maioria da doutrina, o parcelamento de débitos tributários nada mais é do que a possibilidade de pagamento do tributo de maneira parcelada, com um prazo maior, da forma prevista em lei. Esse entendimento é reforçado pelo § 2º do art. 155-A do CTN, que possui a seguinte redação: “aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.”.

Apesar da maioria da doutrina se posicionar neste sentido, a autora Cristina Zanello (2013, p. 74) entende de forma diversa. Para ela o dispositivo não em o condão de atribuir a natureza jurídica ao parcelamento. E afirma que existem importantes diferenças entre os dois institutos. Isto porque, a moratória concedida em forma de parcelamento não é igual ao parcelamento, pois a moratória, através da dilação de prazo ou em parcelas, é concedida antes do vencimento do tributo, já o parcelamento de débitos tributários, é concedido através do descumprimento da obrigação tributária, sendo sujeito passivo é constituído em mora.

Neste diapasão, entende-se que existem diferenças consistentes entre moratória e parcelamento. Além disso, a legislação trata dos dois institutos individualmente, demonstrando assim, que não são idênticos.

A diferença existe quando se percebe que a moratória é concedida antes do vencimento do débito, antes do sujeito passivo constituir em mora. Já o parcelamento de débitos tributários é concedido quando o sujeito passivo já está em mora, a partir do inadimplemento da obrigação tributária.

Na moratória o Fisco concede a dilação do prazo antes da data do vencimento do crédito tributário, que pode ser concedida em uma só quota ou em parcelas.

Sendo assim, Cristina Zanello (2013, p. 77) conclui seu posicionamento sobre o assunto afirmando que,

Sendo a moratória, ainda que concedida na forma parcelada, o oposto da mora, não há como confundí-la com o parcelamento de débitos tributários. A moratória parcelada aplica-se aos créditos tributários constituídos, exigíveis e não vencidos. Já o parcelamento de débitos tributários aplica-se aos créditos constituídos, exigíveis e vencidos, passando o sujeito passivo a ser qualificado como devedor.

Portanto, apesar da maioria da doutrina considerar o parcelamento uma espécie de moratória, há posicionamento em contrário, que diferencia os institutos.

Sendo assim, entende-se que existe diferença entre moratória e parcelamento de débitos tributários, sendo que o primeiro é o parcelamento dos créditos ainda não vencidos, e o segundo trata-se de parcelamento de créditos já vencidos, é concedido para que o contribuinte devedor salde sua dívida.

Desta forma, conclui-se que o parcelamento de débitos tributários é meio de suspensão da exigibilidade do crédito, concedido pelo Fisco, para que o contribuinte pague sua dívida. Sendo assim, o valor do débito, que pode ser acrescido de multa, juros, e penalidades cabíveis, é parcelado, podendo haver redução do valor, a depender da lei específica que o instituir.

Entretanto, apesar da diferença entre os institutos, sabe-se que as regras gerais existentes para a moratória são aplicadas, subsidiariamente, para o procedimento de parcelamento, conforme preceitua o art. 155 – A, §2º do CTN. Contudo, entende-se que o legislador deu aplicação análoga entre os institutos da moratória e do parcelamento de débitos tributários.

3.3 PROCEDIMENTO E REQUISITOS

Sabe-se que o parcelamento somente será instituído por lei, onde deve conter as especificações do procedimento, bem como os requisitos, o prazo, os tributos envolvidos, a quantidade de prestações e demais aspectos.

Com isso, os procedimentos nem sempre são iguais, pois são instituídos pela autoridade competente para cobrar aquele tributo. Como exemplo de programas de parcelamento tem-se o Refis I, II, III e IV, no âmbito federal, criados por leis específicas. No âmbito municipal, temos o exemplo do recente PPI – Programa de Parcelamento Incentivado, criado pela lei nº 8422/2013.

Tendo em vista que cada programa de parcelamento é criado por uma lei específica, destaca-se que eles se diferenciam em alguns aspectos. Porém, alguns pontos aparecem repetidamente nos programas, entre esses, está a confissão irrevogável e irretroatável da dívida, objeto de estudo do presente trabalho.

Entretanto, quando o parcelamento é instituído, não surge apenas a possibilidade de mero pagamento parcelado do valor da dívida, mas junto com ele, são instituídas algumas vantagens para o contribuinte.

Melhor explica o assunto James Marins (2010, p.326-327), conforme trecho transcrito abaixo. Veja-se:

Estes programas oferecem mais que mero parcelamento do crédito tributário, e a respectiva suspensão de sua exigibilidade, concedem também plexo de benefícios aos contribuintes optantes. Dentre algumas vantagens conferidas podem ser destacadas: i) redução na taxa de juros (substituição por uma taxa menor); ii) redução significativa no pagamento dos honorários advocatícios devidos a procuradoria fiscal quando da desistência expressa da ação judicial que verse sobre o crédito tributário que será objeto de parcelamento; iii) aumento na quantidade de parcelas para a quitação da dívida (desde 130 até 180 parcelas mensais; iv) redução das multas de mora e de ofício na consolidação dos débitos; v) suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes tributários e previdenciários durante o período em que a pessoa jurídica relacionada ao agente dos crimes estiver incluída no programa e extinção da punibilidade de tais crimes, diante do pagamento integral dos débitos.

Os programas de parcelamento representam assim, um mecanismo para quitar seus débitos com o Fisco de forma mais suave, pois, além da vantagem do pagamento parcelado, outras vantagens são instituídas nos programas, conforme exemplificou bem o Autor citado acima.

Ocorre que, apesar do valor ser, geralmente, suavizado, não ocorre a diminuição do valor do tributo, portanto, o parcelamento não pode ser visto como um favor legal. Em verdade, a redução ocorre apenas em relação aos encargos existentes, e por isso, o valor do montante devido é diminuído.

Entretanto, como é do interesse do Fisco conseguir o pagamento dos créditos sem precisar recorrer a esfera judicial, o parcelamento abrange vantagens para ambos os lados.

Assim, conforme preceitua Carlos Henrique Abrão (1997, p.13),

Induvidoso, portanto, que o parcelamento é uma forma espontânea de evitar a discussão jurídica, trazendo rápida forma de composição, minimizando os malsinados efeitos que podem incidir no patrimônio do devedor quando da execução do julgado.

Desta forma, o procedimento ocorre da seguinte forma: a lei institui o programa, o contribuinte tem a opção ou não de ingresso, e a partir do momento em que ele adere ao programa ele se sujeita aos requisitos impostos por ela.

O efeito de suspensão da exigibilidade do crédito se opera a partir da formalização do processo, e assim, conforma preceitua James Marins (2010, p.328):

Após a homologação, continuará produzindo efeitos o regime de suspensão da exigibilidade dos tributos sob o benefício da moratória até a extinção do crédito tributário (pelo pagamento parcelado) ou até a exclusão do optante que produzirá efeitos retroativos à data da opção, gerando, portanto, efeitos predominantemente declaratórios.

Ou seja, o contribuinte opta pela adesão ao programa, se sujeitando às condições impostas pela lei que o institui, formalizando o processo. A partir deste momento, há a homologação do procedimento, ou seja, a validação da adesão pela autoridade competente.

Para esclarecer melhor o assunto, demonstra-se interessante a distinção de opção, homologação e consolidação, feita por James Marins (2010, p. 328), onde a opção seria o ato de ingresso do contribuinte, de maneira formal, a homologação seria o ato declaratório que verifica a aptidão do contribuinte para o ingresso no programa, de acordo com os requisitos expostos na lei, a consolidação, por sua vez, é o ato que irá individualizar e quantificar os tributos e os valores a serem parcelados.

Assim realizada, há dois meios de extinção do procedimento, ou pelo fim do parcelamento, com o pagamento de todas as parcelas e extinção do crédito tributário, ou pela exclusão do contribuinte, por algum motivo previsto na lei específica, que fará produzir, por via de consequência, efeitos retroativos.

Neste aspecto, tem-se a inadimplência como um dos critérios existentes para a exclusão do contribuinte do programa de parcelamento. Neste caso, o contribuinte pode ser excluído deste processo quando incorrer em inadimplência por três meses consecutivos, ou seis meses alternados. Deste modo, a Receita Federal do Brasil entende que o inadimplemento é configurado pela parcela não paga ou parcialmente paga (MARINS, 2010, p. 342).

Desta forma, a exclusão do contribuinte traz alguns efeitos. Sobre o assunto, revela o Autor James Marins (2010, p. 343):

É importante verificar quais são os efeitos jurídicos decorrentes da rescisão do regime de parcelamento. A exclusão do contribuinte importa em

exigibilidade imediata de todo o crédito ainda não pago, bem como na execução automática da garantia prestada – caso exista – reestabelecendo-se ao montante não pago, os acréscimos legais na legislação aplicável a ocorrência dos fatos geradores.

De fato, a exclusão do contribuinte no parcelamento produz efeito *ex tunc*, uma vez que o valor do crédito cobrado é aquele devido anterior ao pedido de parcelamento, sem que sejam computadas todos os benefícios concedidos quando da adesão do parcelamento, como, por exemplo, a redução de penalidades relativas à mora do pagamento.

Conclui-se, que a partir do momento em que o contribuinte é excluído do programa, a exigibilidade do crédito é automaticamente reestabelecida, e todas as vantagens relativas à diminuição de multas ou outros tipos estabelecidos no programa são extintas, sendo o crédito executado em sua integralidade.

Portanto, a exclusão do programa implica no retorno ao *status quo ante*, ou seja, o contribuinte fica na mesma situação que estava antes de ingressar no programa do parcelamento.

Além disso, cumpre aduzir que o parcelamento não é acessível a todos os contribuintes. Existem restrições na forma de requisitos, necessários ao ingresso no programa. Portanto, determinados requisitos configuram-se obstáculos para a concessão do parcelamento, sendo estes instituídos a partir da lei que o disciplina.

Face ao exposto, observa-se que o procedimento e requisitos necessários ao ingresso nos programas de parcelamento, apesar de serem instituídos por lei ordinária específica, geralmente são os mesmos. Ocorre que, para o nosso estudo, apenas analisaremos o requisito da confissão de dívida, requisito comum nas leis ordinárias que instituem o parcelamento.

4 CONFISSÃO DE DÍVIDA

Antes de adentrarmos no tema da confissão de dívida, faz-se relevante uma abordagem sobre a confissão como meio de prova, no âmbito do processo civil.

Conforme já abordado, é extremamente comum em programas de parcelamento a existência da cláusula qualificando o parcelamento como confissão de dívida irrevogável e irretroatável, sendo a assinatura do instrumento que contém tal cláusula verdadeiro requisito para adesão aos programas.

A referida cláusula faz com o que o contribuinte abra mão de discutir, sob qualquer aspecto, os débitos parcelados. Usualmente a confissão consiste em não poder discutir o débito no futuro, bem como desistir de toda e qualquer ação judicial e outros tipos de discussões que estiverem em curso.

Com isso, ao aderir aos programas de parcelamento, opção que aparenta ser oportunidade imperdível, os contribuintes, no momento da adesão ao programa de parcelamento, não assimilam a amplitude e complexidade contida nas cláusulas de confissão.

O que ocorre é que diversas empresas e pessoas físicas falham na administração dos seus bens, haja vista o complexo sistema tributário do País. A partir daí, débitos tributários são facilmente contraídos, e conseqüentemente, devem ser adimplidos.

Porém, o adimplemento desses débitos geralmente só é realizado a partir do momento em que o Fisco realiza a cobrança, ou seja, o Fisco lança o débito, o inscreve em dívida ativa, o que o torna exigível, e realiza a cobrança.

Ocorre que, depois de todo esse procedimento para a realização da cobrança, o débito que nasceu com um valor é acrescido de encargos previstos legalmente, como juros e multas, fazendo com que o valor seja majorado de maneira considerável.

Desta forma, quando o contribuinte se depara com o montante a ser pago, e percebe que o valor da dívida é superior ao valor original, por vez altamente superior, qualquer opção que conceda redução do valor a ser pago torna-se bastante atrativa, haja vista que o débito, normalmente, é contraído por conta de dificuldades financeiras e problemas na administração do contribuinte. Assim, se o contribuinte não conseguiu pagar o tributo em seu valor inicial, mais difícil será

conseguir pagar sem problemas o valor final, acrescido de encargos moratórios e sancionatórios.

Neste contexto, a cláusula de confissão existente para adesão aos programas de parcelamento aparenta ser inofensiva diante das vantagens ofertadas no programa.

Parece muito lógico trazer a confissão do tributo para os parcelamentos e condicionar uma irretratabilidade a ela. Pois, caso contrário, reinaria uma insegurança jurídica decorrente de discussões judiciais de débitos sob moratória. Até porque, quando se efetua um pagamento, pressupõe que o contribuinte entende o débito como devido, por isso a necessidade de confessar o débito antes de parcelar.

Por um lado, a confissão é completamente razoável, mas observada pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico, percebe-se a impossibilidade de um ato volitivo discorrer e prevalecer sobre aspectos normativos.

4.1 NATUREZA JURÍDICA E ASPECTOS

A confissão é definida por Renata Silveira Bilhim (2012, p. 116) como um instituto pertencente ao Direito material que consiste na declaração voluntária de um fato, pronunciada por uma parte sobre uma verdade ocorrida no mundo dos fatos, a qual servirá de prova contra a pessoa que pronunciou a declaração.

Freddie Didier Jr (2012, p. 123) afirma que a confissão se trata de uma declaração voluntária de ciência de fato, não se tratando de um ato negocial, não sendo, assim, uma declaração de vontade para a produção de determinado efeito jurídico. Dito isto, a confissão é um meio de prova que tem por objeto algum fato, sendo este simples ou jurídico.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 348, traz que, “Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário.”

Através da análise do artigo transcrito acima, percebe-se que não pode ser objeto da confissão qualquer tipo de fato. O instituto comporta aqueles fatos que, necessariamente, são contrários ao interesse da parte e favorável ao seu adversário. Com isso, para que haja a confissão, como meio de prova, deve existir a

manifestação de vontade da parte, para admitir a verdade de um fato que seja contrário ao seu interesse e favorável ao interesse da outra parte.

Freddie Didier Jr. (2012, p.124) afirma que a confissão é um meio de prova e não um negócio jurídico. Sendo assim, a vontade do confitente se direciona a declaração e reconhecimento de um fato e não à produção de um efeito jurídico determinado, eis que os efeitos jurídicos decorrem de como a lei trata a confissão. Quer-se dizer que quem confessa não confessa visando um efeito jurídico específico, tal como renovar o prazo prescricional de uma dívida, mas, sim, visa exclusivamente reconhecer um fato que lhe é contrário.

Sobre o tema, Marinoni e Arenhart (2008, p. 318) trazem que a confissão atinge o confitente produzindo duas consequências: “a dispensa de prova do fato pela parte contrária (art. 334, II, do CPC), e a presunção de veracidade (quase que absoluta) sobre o fato confessado.”

Com isso, entende-se que ao confessar, o confitente faz com que a outra parte não precise mais provar o fato confessado, pois, uma vez confessado, a prova do fato é dada pela própria parte adversa.

Sendo assim, a confissão não pode ser considerada um negócio realizado entre as partes. A confissão versa somente sobre fatos, e como bem relatado por Marinoni e Arenhart (2008, p. 319), “a confissão está longe de assemelhar-se à renúncia do direito material ou ao reconhecimento do pedido, pois opera exclusivamente no plano fático.”

Portanto, a natureza jurídica deste instituto pode ser retratada como a declaração de ciência de um fato e, como tal, deve ser tratada como meio de prova, cuja espécie pode ser tanto judicial quanto extrajudicial.

A confissão deve versar apenas sobre fatos. Se o fato confessado não ocorreu, a obrigação tributária não existe. Somente a ocorrência do fato gerador, com previsão normativa, tem o condão de criar a obrigação tributária.

No mesmo sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho (2008, p.11) entende que a confissão é uma declaração que versa sobre a ocorrência de um fato. Não é um ato jurídico que declara uma vontade, não é um negócio jurídico, e sim uma declaração de ciência, um ato declaratório de uma verdade.

Ainda sobre o papel da confissão, Natanael Martins e Daniele Souto Rodrigues (2008, p. 409)

Eis o verdadeiro papel da condição exigida para o ingresso nos programas de parcelamento: meio de prova dos fatos descritos na norma de constituição do crédito tributário entendido pela legislação fiscal como suficiente para conferir-lhe foros de veracidade.

Com efeito, a confissão é tida como meio de prova tanto no Código Civil, que dispõe em seu art. 212 que “salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I – confissão (...)”, como no Código de Processo Civil, em cujo artigo 348 está prescrito que “há confissão quando a parte admite a verdade de um fato, contrario ao seu interesse e favorável ao adversário”, podendo ser judicial ou extrajudicial.

Ainda de acordo com Aurélio Pitanga Seixas Filho (2008, p.15) “com base na confissão do contribuinte, a autoridade administrativa parte para conceder certeza jurídica para a dívida tributária (acertamento tributário-administrativo) e produzir, conseqüentemente, um documento dotado de certeza e liquidez.”

Desta forma, entende-se que a confissão não tem natureza de negócio jurídico, não podendo criar obrigações, por não possuir natureza contratual. Ela é apenas um atestado de um fato; através da confissão, aceita-se ou nega-se um fato. Logo é lícito concluir que a confissão tem o escopo de provar determinado fato e tem natureza de prova, e não de negócio jurídico, possuindo, ao final, natureza probatória.

A partir deste posicionamento, entende-se que a confissão necessária para aderir aos programas de parcelamento deve possuir o mesmo condão da confissão no direito civil, devendo ser analisada como meio de prova.

4.1.1 Renúncia

Para melhor entender o instituto faz-se pertinente a diferenciação de confissão e renúncia em seus aspectos jurídicos.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2008, p.35) a confissão não se confunde com a renúncia a direito, haja vista que a confissão trata sobre fatos, afirmando a existência, inexistência ou modo de ser, sendo um meio de prova, e não constitui direito. O que constitui direito é o fato e não a confissão. Com isso a confissão será sempre retratável, pois é apenas um meio de prova que versa sobre fatos. Já os fatos em si é que constituem direitos, desde que o ordenamento jurídico preveja um efeito jurídico àquele fato determinado. A renúncia, por sua vez, se difere dos fatos,

uma vez que ela elimina a titularidade do direito e não a incerteza quanto à existência ou ao modo de ser de um fato. A renúncia atua no âmbito das relações jurídicas, não versando sobre fatos. Sobre o ponto, veja-se a opinião de Marinoni e Arenhart (2008, p. 319): “a confissão está longe de assemelhar-se à renúncia do direito material ou ao reconhecimento do pedido, pois opera exclusivamente no plano fático.”

A partir da diferença exposta percebe-se que a confissão atua no mundo dos fatos, negando ou afirmando ou qualificando certo fato, e a renúncia atua no mundo do direito, onde os fatos já estão juridicamente qualificados, versando apenas pela titularidade de certo direito.

Freddie Didier Jr. (2012, p. 134) fala sobre a irrevogabilidade da confissão. Por não possuir natureza negocial, ela não pode ser revogada. Porém, a irrevogabilidade não afasta a possibilidade de invalidação por coação, dolo ou erro de fato, atuando no plano da validade da confissão, e não simplesmente no âmbito de sua eficácia.

Como a confissão versa sobre fatos, e é um meio de prova, ela pode ser até admitida como irrevogável, porém, existe a possibilidade de anulação, através da invalidação da confissão. Ora, o fato confessado pode ser modificado, ou pode sequer existir, podendo ser provado por outros meios de prova. Então, não pode um documento de confissão ter verdade absoluta, pois esta pode ser feita em erro. E, com isso, faria surgir uma obrigação que não existe realmente no mundo dos fatos, e somente fora objeto de uma confissão errônea.

A irretratabilidade da confissão afeta a própria natureza jurídica do instituto. O documento de confissão de dívida não pode ter força de criar obrigações que sequer existem, caso o fato confessado não existe realmente.

Por outro lado, a renúncia não abarca o mundo dos fatos. Ao renunciar um direito, os fatos já estão constituídos juridicamente, não existe discussão acerca da existência, inexistência ou modo de ser. O que ocorre é apenas a abstenção de uma titularidade da parte. Ou seja, um sujeito que possui o direito a certa coisa, abre mão da titularidade deste, deixando de exercê-lo.

Sobre o assunto, trazemos a interessante colocação de Humberto Ávila (2008, p. 265)

Em terceiro lugar, há regras infraconstitucionais sobre as manifestações de vontade, as quais restringem a eficácia das confissões. De um lado, há a regra processual segundo a qual a confissão só pode versar sobre a existência ou inexistência de fatos (art. 348). De outro lado, existe a regra processual de acordo com a qual é nula a confissão concernente a direitos fundamentais (art. 351). A conjugação dessas normas demonstra que, mesmo diante de normas processuais, a manifestação da vontade não pode alcançar a definição jurídica de fatos, mas, apenas, a existência ou inexistência de fatos. Isso significa que, também pela eficácia dessas normas, a vontade do contribuinte não tem relevo algum relativamente à validade ou invalidade de determinada norma jurídica, nem mesmo à definição jurídica dos fatos.

No âmbito do direito processual civil, o Código de Processo Civil versa sobre a confissão em seus artigos 348 a 354. O texto normativo afirma que a confissão existe quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao interesse da outra parte. Nos referidos artigos também fica claro a natureza de prova da confissão, bem como a impossibilidade dela versar sobre direitos indisponíveis.

Por mais que estejamos tratando sobre o direito tributário, é sabido que as regras de processo civil são aplicadas em determinados momentos. Com isso, os conceitos trazidos pelo Código de Processo Civil possuem relevância para o estudo da questão.

Com isso, Humberto Ávila (2008, p 266) afirma que a confissão feita pelo contribuinte somente pode descrever fatos, e nunca prescrever obrigações, uma vez que a existência ou não de um tributo é objeto de manifestação do poder Legislativo, e o contribuinte não tem a competência e o poder para versar sobre o assunto.

Desta forma, resta mais que claro o alcance da confissão de dívida, objeto de estudo do capítulo. Assim, a confissão somente versará sobre fatos, sobre a existência, inexistência ou modo de ser de um fato, não podendo versar sobre direito ou criar obrigações pecuniárias tal como se fossem criadas pela lei.

4.1.2 O Alcance do instituto e a impossibilidade de conferir natureza contratual à confissão de dívida

Para a análise do tema, faz-se necessária a demonstração de que não se pode atribuir natureza contratual ao instituto da confissão de dívida. Como já foi visto, a confissão possui natureza de prova e portanto, não possui o condão de modificar, criar ou extinguir relações entre fisco e contribuinte.

A confissão, de acordo com James Marins (2010, p. 332), não possui eficácia jurídica para modificar a situação jurídica do contribuinte, não possui eficácia para suprir vícios de cobranças de tributos que sejam declarados ilegais ou inconstitucionais.

Sendo assim, não faz sentido conceder ao instrumento de confissão juridicidade que não possui.

Por outro lado, há entendimentos jurisprudenciais no sentido de que como os programas de parcelamento possuem o critério da facultatividade, a lei que o institui poderá prever as condições e o contribuinte opta por aceitá-las, não podendo, assim, aderir às condições benéficas e afastar as malélicas. Para melhor entendimento, serve de exemplo o seguinte julgado:

DECISÃO Vistos. Trata-se de recurso extraordinário interposto SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS, com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROGRAMA REFIS. ADESÃO FACULTATIVA. LEI Nº 9.964/2000. CONSTITUCIONALIDADE DAS EXIGÊNCIAS. DESISTÊNCIA DAS AÇÕES EM CURSO. RENÚNCIA AO DIREITO. CONFISSÃO DO DÉBITO. ACESSO À MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. OUTRAS CONDIÇÕES. 1. Não são inconstitucionais, nem colidem com o art 138 do CTN os parágrafos 3º, 4º, inciso II, alíneas a, b, c e d, 6º, 7º e 8º do art. 2º; incisos I, II e VI, parágrafos 4º e 5º do art. 3º; inciso II e V do art. 5º, todos da Lei 9.964/2000. 2. Sendo facultativa a adesão ao REFIS, não são abusivas as exigências formuladas na Lei nº 9.964/2000, para as empresas interessadas em particular do dito programa. 3. A opção implica aceitação do ônus e das benesses previstos na lei, não sendo pertinente aceitar-se o que for favorável e afastar-se o que for desfavorável. 4. Se a empresa se habilita ao parcelamento de sua dívida, em condições especiais, presume-se que admite a pertinência do débito, o que torna razoável a imposição de desistência das ações judiciais em curso, da renúncia ao direito invocado nas mesmas e da confissão irreatável e irrevogável do débito. Se a contribuinte deseja discutir a legitimidade da cobrança, seria contraditório postular o seu pagamento em parcelas (TRF-5ª Região, MAS nº 2000.85.00.0032968/SE) [...]A recorrente aponta violação dos artigos 5º, incisos X, XXXIV, alínea a, XXXV, LV, 150, inciso II, 170, da Constituição Federal, sustentando, em resumo, que, com base na Lei nº. 9.964/2000, pretende o Fisco, ao conceder dispensa do pagamento de juros de mora incidentes sobre os débitos fiscais, que a Recorrente, desista de forma expressa e irrevogável de toda ação judicial que conteste a constitucionalidade e legalidade de tributo exigido pela União. [...] Com efeito, por ser elucidativa, vale destacar arguta observação do acórdão recorrido, in verbis: A Lei 9.964/2000 representa notável benefício para as pessoas jurídicas em débito fiscal com a União. É uma oportunidade ímpar para aquele que se sujeitar às suas exigências e regularizar suas pendências. As regras estabelecidas são negociais, cabendo ao interessado examinar a pertinência ou não de se aderir a elas. Tem o devedor o livre arbítrio de permanecer na discussão de seus débitos por meio dos regulares processos administrativos ou judiciais. O que não se pode admitir, a pretexto de se dar guarida a direitos constitucionais invocados a esmo, é o comprometimento de um programa instituído em benefício do próprio

devedor, permitindo a vigência da lei apenas quanto aos preceitos favoráveis à parte inadimplente, em desconsideração à inúmeras e razoáveis exigências do credor (fl. 285). [...] (STF - RE: 420349 DF, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Publicação: DJe-234 DIVULG 14/12/2009 PUBLIC 15/12/2009).

Esse posicionamento tem sido aclamado por parte da doutrina, porém, entende-se que possui diversos aspectos questionáveis. Ora, o julgado afirma que a adesão ao parcelamento é facultativa, ou seja, caso o contribuinte não concorde com as regras impostas, ele simplesmente opta pela não adesão ao programa.

Afirma ainda que se o contribuinte opta pela adesão ao programa e decide parcelar o débito, isso implica na presunção de que o contribuinte concorda com o valor a ser parcelado.

Assim, conclui que não pode o contribuinte aceitar o que for favorável e afastar o que for desfavorável para a relação, devendo acatar com o que for instituído na lei do parcelamento, em todos os seus aspectos.

Ora, o julgado acima contraria a própria essência da relação tributária existente entre fisco-contribuinte. Está mais que claro que as relações tributárias devem se pautar na estrita legalidade, não podendo possuir as características das relações civis.

A liberalidade em contratos de adesão é realidade das relações civis, não podendo o Fisco impor um contrato de adesão que implique na renúncia de direitos pelo contribuinte, haja vista o caráter legal da relação.

Portanto, não há como admitir que um simples documento representante de uma manifestação de vontade viole o princípio da legalidade, norteador de todo o sistema tributário brasileiro.

Assim, o posicionamento equipara a adesão ao programa, com a anuência de todas as suas condições, a um contrato, realizado entre o Fisco e o Contribuinte.

Os Autores Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho (2006, p. 11) conceituam contrato como:

Entendemos que o contrato é um negócio jurídico por meio do qual as partes declarantes, limitadas pelos princípios da função social e da boa-fé objetiva, autodisciplinam os efeitos patrimoniais que pretendem atingir, segundo a autonomia das suas próprias vontades.

Entende-se que para estabelecer uma relação contratual, é necessária a manifestação de vontade das partes, bem como a observância a princípios e regras, normas superiores estabelecidas para a convivência em sociedade.

Ora, é sabido que os institutos contratuais existentes no ramo do Direito Civil são baseados nos princípios específicos do direito privado, prevalecendo a autonomia de vontade das partes, campo em que sujeitos contratam a partir da vontade das partes, que estabelecem obrigações de forma privada.

No direito civil, ambas as partes possuem o poder de discutir os interesses individuais. Os contratos são firmados a partir da vontade das partes, que concordam com o estabelecido e se obrigam a cumprir o acordo.

Ainda assim, deve haver uma razoabilidade, podendo uma das partes reestabelecer o equilíbrio contratual com a ajuda do Poder Judiciário, caso o contrato venha a se tornar excessivamente oneroso para um dos lados.

Portanto, quando a relação se torna excessivamente onerosa para uma das partes ela poderá ser revista, buscando sempre o equilíbrio do contrato, fazendo com o que, ambas as partes alcancem seus interesses inicialmente estabelecidos.

Já nas relações que não possuem igualdade entre as partes, e que um lado é hipossuficiente em relação ao outro, o amparo jurídico é modificado, para alcançar a igualdade material. Assim acontece com o ramo do direito do consumidor e direito do trabalho.

Assim sendo, não é possível aplicar certas regras de direito civil para o direito do trabalho, bem como para o direito do consumidor, haja vista que a Constituição estabelece princípios e regras que norteiam todo o sistema jurídico.

Da mesma forma ocorre no âmbito do direito tributário, especificamente na relação fisco-sujeito passivo, pois é uma relação em que as partes não possuem igualdade formal e material, motivo pelo qual não é aceitável tratar as relações tributárias entre Fisco-contribuinte da mesma forma que são tratadas as relações no direito civil.

O direito tributário é ramo de direito público que possui regras e princípios específicos previstos constitucionalmente, regras que não são afastáveis pela vontade do sujeito passivo e especialmente do Fisco. Assim, não há como implantar procedimentos específicos do sistema privado para as relações tributárias.

A ideia de estabelecer que o instrumento de confissão de dívida deve ser tratado como contrato estabelecido entre as partes, pelo argumento da facultatividade, é completamente descabida.

Como já demonstrado anteriormente, o instituto da confissão não tem natureza jurídica de negócio jurídico. Portanto, não pode a confissão ser tratada como um contrato, negócio jurídico de direito Civil.

Além disso, conforme já abordado, diante da alta carga tributária enfrentada, em momentos de crise na empresa, o parcelamento é, muitas vezes, única alternativa para o contribuinte, pois este, apesar de não concordar com débito, possui esta como única opção para obter a suspensão da exigibilidade do crédito, para poder continuar praticando atos da vida empresaria. Sem a adesão ao referido parcelamento, muitos contribuintes pessoa jurídica não tem como manterem a empresa funcionando.

Então, o parcelamento é necessário para a própria preservação da empresa, uma vez que em débito com o Fisco, o contribuinte fica impedido de exercer atos necessários à manutenção das atividades empresarias. Sendo assim, o parcelamento, apesar de ser facultativo, muitas vezes é o único meio encontrado pelo contribuinte para manter a empresa funcionando.

Em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça reconhece a possibilidade de revisão judicial da confissão de dívida. O Tribunal reconhece, ainda, a natureza institucional da obrigação tributária, e a necessidade do controle de legitimidade das normas que disciplinam a instituição da obrigação, ainda que existente a confissão de dívida:

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PARCELAMENTO. REVISÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. LIMITES. 1. 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 fontes normativas que disciplinam a sua instituição, mesmo quando há confissão de dívida. O que fica colhido pela força vinculante da confissão e da cláusula de irretratabilidade são as circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias. 2. No caso, a revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento a ilegitimidade da norma que instituiu o tributo, e nesses limites é viável o controle jurisdicional. 3. Recurso especial a que se dá provimento.

(STJ - REsp: 948094 PE 2007/0101658-9, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 06/09/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04.10.2007 p. 207)

Sabe-se que nas relações tributárias o contribuinte sequer é consultado e as obrigações são impostas, conforme previsto constitucionalmente. Ou seja, a autonomia de vontade do contribuinte é simplesmente inexistente. Sobre o assunto, bem disserta James Marins (2010, p. 332-333)

Por esse modo de pensar a adesão como expressão de suposta vontade individual do contribuinte elimina todo e qualquer vício jurídico do instrumento, ou seja, propõe essa visão – perigosamente utilitarista – a adoção de uma espécie de *pacta sunt servanda* nos programas de parcelamento, tornando os instrumentos de adesão intangíveis ao próprio Poder Judiciário, mesmo que contenham condições, cláusulas abusivas, incompatíveis com os princípios que governam o ordenamento constitucional. Se esse tipo de raciocínio já foi proscrito no que tange às relações entre particulares (como, v.g., nos contratos por adesão formalizados entre instituições financeiras e seus clientes), em que a regra geral é a autonomia da vontade, afigura-se ainda mais grave a tentativa de tornar indiscutível as relações entre Estado e Contribuinte, em que instrumentos de confissão de dívida tributária (dívida esta que somente se torna válida quando sua formação atende aos princípios da estrita legalidade e da vinculação do ato administrativo) passam a exalar força constitutiva de obrigações e sobrepor-se à lei e à própria Constituição, sob o pálido argumento de que são “adesões facultativas”.

Portanto, não há como pensar na adesão aos programas de parcelamento da mesma forma que se pensa nos contratos de direito civil, onde a autonomia da vontade impera.

No direito tributário as relações são claramente baseadas na estrita legalidade. Uma obrigação tributária somente existe depois do procedimento estabelecido minuciosamente no ordenamento jurídico.

Não pode o utilitarismo sobrepor os princípios constitucionais do sistema, deixando de lado as regras e princípios que regem o sistema tributário brasileiro. Diante disso, aclamamos o posicionamento do Autor James Marins (2010, p. 334)

Tal ordem de problemas é fruto da natureza indiscutivelmente peculiar da relação obrigacional tributária, cujo crédito nasce independentemente da vontade de seus sujeitos e não pode ser alterado, senão em virtude de lei (constitucionalmente válida), o que significa dizer que carece de fundamento de validade a lei que atribua genericamente à vontade individual – seja do sujeito ativo ou do sujeito passivo – o condão de extinguir ou mesmo modificar o conteúdo da relação obrigacional, especialmente quando está em jogo a incerteza sobre a constitucionalidade da norma jurídica tributária. Da mesma carência de fundamento de validade sofre a lei que condiciona o ingresso a programa de parcelamento à renúncia a direitos subjetivos públicos, como a inafastabilidade da tutela jurisdicional ou o sigilo bancário – temas de sobrevalor constitucional, pois condições de semelhante jaez imprimem à adesão a sombra da abusividade que é incompatível com a ordem jurídica, quer no terreno do Direito Privado como no campo do Direito Público, mas em especial quando estão associados temas relativos a garantias individuais e especial segurança constitucional como é o caso da tributação. A praticidade e o utilitarismo de certas fórmulas aparentemente

lógicas não podem se impor como fatores superiores a comprometer a ordem constitucional e tributária.

Não pode a vontade individual ter o poder de extinguir ou modificar a relação obrigacional tributária, pois esta somente nasce por vontade de lei constitucionalmente válida; a vontade individual não interfere no seu nascimento e também não pode modificá-la.

Os direitos constitucionalmente previstos não podem ser esquecidos pela manifestação de vontade expressa em um documento de confissão de dívida. Esta situação é claramente abusiva – condicionar a adesão ao parcelamento à renúncia de direitos constitucionais.

4.2 DISPONIBILIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os direitos fundamentais são direitos previstos pela Constituição Federal, que tem o condão de resguardar os interesses considerados como primordiais para a vida com dignidade, com garantias e proteções para a pessoa humana.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2011, p. 159), “os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, são, pois, pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade humana.”

A partir deste entendimento, percebe-se que os direitos fundamentais nascem para proteger a dignidade humana, de acordo com o momento histórico vivido, analisando as necessidades de cada sociedade.

O rol de direitos fundamentais é bem extenso, e por isso, não se pode ter o entendimento de que todos os direitos fundamentais são absolutos e indisponíveis.

Quando há conflito de interesses, deve-se tentar harmonizar os direitos; em isto não sendo possível, deve-se então ponderá-los, a fim de alcançar uma decisão que não aniquile totalmente qualquer um dos direitos fundamentais em choque.

Dito isso, entende-se necessária uma ponderação na relativização dos direitos fundamentais, especialmente se uma manifestação de vontade pode restringir o direito de acesso ao Poder Judiciário, considerando-se que o acesso ao Poder Judiciário é princípio de caráter coletivo, pois ligado à ideia do Estado, da sociedade.

De acordo com André Ramos Tavares (2013, p. 584) o direito de acesso ao judiciário está presente no ordenamento brasileiro desde a constituição de 1946. Este direito consiste no fato de que a lei não poderá excluir da apreciação do judiciário qualquer lesão de direito individual. Sendo assim, faz-se interessante transcrever posicionamento do Autor:

Este princípio é um dos pilares sobre o qual se ergue o Estado de Direito, pois de nada adiantariam leis regularmente votadas pelos representantes populares se, em sua aplicação, fossem elas desrespeitadas, sem que qualquer órgão estivesse legitimado a exercer o controle de sua observância. O próprio enunciado da legalidade, portanto, como já observado, requer que haja a possibilidade ampla e irrestrita de apreciação de lesão ou ameaça de direito (lei *latu sensu*) pelo órgão competente.

Ora, o direito ao acesso à justiça é direito fundamental, ligado a própria essência do Estado de Direito em que vivemos. Analisando o princípio em questão, não se pode afastar da apreciação do judiciário qualquer controvérsia sobre direito. Afinal, deve ser garantida a possibilidade de discussão de ameaça de lesão ou concreta lesão a direito perante ao Judiciário.

Sendo assim, sabe-se que o direito ao acesso à justiça está intimamente ligado a outros direitos fundamentais, como o direito de ação, o direito de petição, direito de defesa, dentre outros, sendo todos estes assegurados pelo ordenamento pátrio.

Desta forma, tem-se que o instituto da confissão, objeto do presente trabalho, não pode ter força para afastar o direito fundamental de acesso ao judiciário.

Ao renunciar o direito de discussão do débito, o contribuinte renuncia também ao direito de ação, sendo, este, garantia fundamental expressa na Constituição. O que o Fisco impõe é a renúncia a um direito estabelecido constitucionalmente como garantia fundamental, por meio de um simples documento de confissão de dívida, para adesão de programas estabelecidos em lei ordinária. Sobre o ponto, relata James Marins (2010, p. 329) que esta conduta do fisco esbarra frontalmente com a garantia individual da inafastabilidade da tutela jurisdicional:

A regra condicionante da inclusão de certos débitos no Refis – desistência expressa de ação judicial e renúncia a direito – esbarra na garantia individual da inafastabilidade da tutela jurisdicional, segundo a qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, XXXV, da CF/88). Esta garantia individual do cidadão-contribuinte, por posicionar-se no plano constitucional referente aos direitos fundamentais, não pode ser subvertida ou desvirtuada pela lei ordinária e muito menos se transformar em moeda de troca entre Fazenda Pública e contribuinte.

Ou seja, não pode a Fazenda Pública usar como moeda de troca o direito fundamental do contribuinte, garantido pela constituição. Não há como negar que é um ônus excessivo e descabido, eis que fica condicionada a adesão a simples programa de parcelamento, que consiste no adimplemento do débito de forma parcelada, opção conveniente e vantajosa para ambas as partes, à renúncia a um direito fundamental garantido ao cidadão.

Portanto, diante do entendimento de James Marins (2010, p. 329), a cláusula que condiciona a adesão ao programa à desistência da ação ou renúncia de direito deve ser tida como ineficaz. Pois, ao mesmo tempo que é direito subjetivo do contribuinte a inclusão nos programas de parcelamento de todos os débitos relativos a tributos e contribuições, sendo estes constituídos ou não, inscritos ou não, ajuizados ou a ajuizar, sob suspensão judicial ou não, não pode ser lícito à Fazenda Pública condicionar a inclusão dos valores em aberto à renúncia de eventual discussão deles em ação judicial ou à desistência da ação, o que é uma clara ofensa ao direito de ação e ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional.

A partir deste entendimento percebe-se que apesar de não possuímos direitos absolutos, os direitos fundamentais estão em um patamar de maior proteção. Sendo assim, não pode uma cláusula imposta pelo Fisco ter o poder de suprimir a efetivação de um direito fundamental.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 36) afirma que o direito a jurisdição é um direito importantíssimo do nosso sistema jurídico, pois ele significa o direito a ter direitos. É o direito que sem ele todos os demais podem ser amesquinçados. E por conta disso não é admissível que a Fazenda Pública imponha como condição para a adesão ao parcelamento ou qualquer outro benefício, a renúncia, pelo contribuinte, do direito à jurisdição.

Ou seja, é inadmissível a exigência de renúncia expressa e irretratável do direito de questionar uma exigência fiscal, uma vez que se a lei não pode excluir da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça de direito, não pode, esta, impor a exclusão através da renúncia.

Não pode a lei que institui o parcelamento, impor ao contribuinte a renúncia ao direito de discutir aquela situação fiscal, pois, isso configuraria a renúncia ao próprio direito fundamental a jurisdição.

Hugo de Brito (2008, p.36) versa sobre a importância da diferenciação entre renúncia do direito e renúncia ao exercício do direito. O exercício do direito sempre será renunciável, pois o sujeito pratica a partir do direito à liberdade, que também deverá ser garantido. Quando temos um direito irrenunciável, significa que a renúncia ao exercício do direito não o extinguirá, ou seja, por mais que eu renuncie o exercício do meu direito o direito continuará existindo. Por isso, quando se tem um direito irrenunciável a renúncia não poderá ser irrevogável, pois o direito não se extinguirá. O direito à jurisdição é um direito irrenunciável.

Portanto, considerando que o direito a jurisdição é irrenunciável, não há como a lei que institui o parcelamento impor uma renúncia irrevogável ao direito de ação sobre determinada matéria. Visto que a renúncia ao exercício do direito não extinguirá o próprio direito, podendo ser exercido a qualquer momento.

O Fisco não pode se valer do poder de criar o programa de parcelamento para impor uma cláusula que implique na renúncia a direitos constitucionais. Uma vez que o parcelamento é instituído mediante lei ordinária, esta mesma lei ordinária deve obedecer a hierarquia constitucional, observando os princípios e direitos estabelecidos pela Lei Maior.

Na visão de Humberto Ávila (2008, p. 258), a manifestação de vontade e a liberdade são pilares de um Estado Democrático de Direito, porém, isso não quer dizer que a vontade do cidadão pode abranger quaisquer direitos, em qualquer intensidade e serem expressas por qualquer procedimento. O Autor salienta também a importância de certos direitos no Estado de Direito. Assim, alguns direitos são vinculados mais ao indivíduo, enquanto outros são vinculados mais à sociedade.

Ou seja, os direitos que são mais vinculados aos indivíduos, quando não exercidos, não afetam a sociedade como um todo, e sim, o individual. Em contrapartida, os direitos que são vinculados mais à sociedade, quando não exercidos comprometem a própria existência do Estado de Direito, pois afeta a sociedade como um todo.

Por isso que alguns direitos, os que são ligados ao sujeito individual podem ser renunciáveis sem afetar a sociedade, e conseqüentemente, a estrutura do Estado de Direito.

Desta forma, os direitos fundamentais podem possuir maior ou menor grau de individualidade. Há direitos que afetam apenas o indivíduo, e o seu não exercício

somente implicará no prejuízo daquele determinado sujeito. Porém, outros direitos são ligados a sociedade, e forma do Estado de Direito em que vivemos. Por isso, o não exercício interfere em toda a sociedade, a coletividade.

Dentre os direitos que afetam a sociedade e as regras do Estado de Direito, estariam o direito ao devido processo legal e as garantias presentes nele. Sendo assim, o direito de petição não poderia ser restringido pelas regras do parcelamento. O direito ao acesso à justiça é restringido quando o contribuinte abre mão de uma possível discussão do débito parcelado.

Ou seja, no momento em que o exercício de direitos afeta a coletividade e a própria estrutura do Estado Democrático de Direito não é possível permitir a vedação ao exercício destes, pois o não exercício afeta não apenas aquele indivíduo, e sim a sociedade inteira, comprometendo a efetivação de diversos direitos intrínsecos a estrutura do Estado.

Por exemplo, quando um sujeito abre mão do exercício do direito a voto secreto, ele compromete toda a estrutura da democracia do país, passando pelo sistema eleitoral, e comprometendo diversas garantias estabelecidas na constituição. Com isso, não é algo que afeta apenas o sujeito que renunciou, e sim toda a comunidade.

Por isso, o não exercício de determinados direitos implica em consequências muito mais amplas do que o plano individual. Afeta as garantias da sociedade inteira.

Desta forma, o exercício de certos direitos independe da manifestação de vontade do sujeito, por não envolver somente o individual. E por isso, não podem ser renunciados.

Sintetizando o tema, Humberto Ávila (2008, p. 260)

Quando, no entanto, se estiver diante de direitos fundamentais acentuadamente coletivos, porquanto vinculados a elementos estruturantes do Estado de Direito, a disponibilidade total do indivíduo desaparece, não podendo ele nem renunciar ao direito como tal, nem mesmo abrir mão de elementos concretos do seu exercício, nos casos em que os princípios estruturantes do Estado de Direito forem atingidos, quer pela intensidade do efeito a ser provocado, quer pela plausibilidade de que a falta do seu exercício venha a comprometer a própria eficácia do sistema de direitos fundamentais.

Portanto, quando se tratar de direitos individuais, ligados somente ao indivíduo, o sujeito pode utilizar da sua liberdade e manifestação de vontade, exercendo-o ou não, de acordo com o elemento volitivo. Porém, quando se tratar de direito coletivo

ligado à estrutura do Estado, o sujeito não poderá renunciar e a manifestação de vontade no sentido de disponibilidade total é retraída. Pois, caso ocorra a renúncia, afetará a comunidade, e a eficácia do sistema de direitos fundamentais estabelecido na Constituição.

Por isso, Humberto Ávila (2008, p. 260) afirma que o Estado não somente está proibido de não restringir os direitos fundamentais vinculados à Estrutura do Estado, mas também é obrigado a proteger esses direitos.

Com isso, os direitos que afetam a comunidade devem ser protegidos pelo próprio Estado, visando a manutenção dos pilares do Estado de Direito e sistema de direitos fundamentais.

Para melhor entender o assunto, faz-se interessante a exposição da lição de Humberto Ávila (2008, p. 261)

Se assim é, porém, não é facultado ao Estado adotar qualquer medida, inclusive legal, que venha a prejudicar a eficácia dos direitos fundamentais, muito menos aqueles direitos que estejam vinculados aos próprios fundamentos do Estado de Direito. Isso significa, em outras palavras, que esses direitos devem ser protegidos pelo cidadão e pelo Estado, não podendo o primeiro deles abrir mão, mesmo que voluntariamente, e não sendo facultativo ao segundo atuar, mesmo que por meio de lei, criando mecanismos que interfiram na sua eficácia mínima.

Ocorre que existem diversas intensidades de disponibilidade. O que deve ser analisado é a proporção e a extensão da renúncia daquele direito. Ou seja, em certos casos, o não exercício de um direito implica somente o âmbito individual, porém, em outra situação, a renúncia terá gravidade muito maior, comprometendo a sociedade e deixando de ser uma questão individual.

É de clareza solar o entendimento de Humberto Ávila, citando Klaus Stern (2011, p. 167)

Assim, as restrições de direitos fundamentais, mesmo as autorrestrições, não são válidas se afetarem elementos estruturantes do Estado de Direito, não forem feitas de maneira livre e atingirem com elevada gravidade, extensão e alcance a eficácia dos direitos fundamentais. Os princípios do devido processo legal, da universalidade da jurisdição e da legalidade, contudo, não dizem respeito apenas ao indivíduo, mas ao próprio Estado de Direito, razão pela qual não podem ser objeto de renúncia e, mesmo que o fossem, não poderiam ser objeto de restrição com elevadas extensão e intensidade.

Partindo dessa premissa, as regras impostas para aderir a programas de parcelamentos não podem restringir o direito de acesso à justiça, não podendo vedar por completo a discussão dos débitos confessados.

Sendo assim, os direitos colocados em cheque pelo presente trabalho são claramente direitos fundamentais coletivos. O direito a garantias fundamentais, o devido processo legal, a legalidade, quando vedados o seu exercício, então a comunidade é afetada como um todo, pois refletem a Estrutura do Estado.

Desta forma, conclui Humberto Ávila (2008, p. 263) no sentido de que as regras que vinculam a adesão a programas de parcelamentos à renúncia de direitos como o devido processo legal de modo permanente, e à confissão de dívida irretratável e irrevogável, sem a possibilidade de discussão judicial futura, são inválidas. Isto porque, desta forma, a manifestação de vontade violaria direitos intrínsecos ao Estado de Direito, restringindo com grande intensidade e extensão os direitos fundamentais coletivos, o que não pode ocorrer.

Assim, concorda-se com o posicionamento exposto, uma vez que os direitos fundamentais são previstos na Constituição Federal como forma de garantir a manutenção da dignidade humana.

A garantia fundamental de acesso à justiça não pode ser suprimida por instrumentos de adesão a parcelamentos. A cláusula que impede a discussão do débito confessado não pode, portanto, ter força ao ponto de impedir o acesso ao judiciário pelo contribuinte.

4.3 A DISCUSSÃO DA MATÉRIA CONFESSADA

Acerca da possibilidade de discussão da matéria confessada, vários autores se posicionam, trazendo um amplo campo argumentativo para a análise da questão.

Para Humberto Ávila (2008, p. 267) se o Supremo Tribunal Federal declarar que um tributo é inconstitucional, e aquele tributo for objeto de confissão de dívida tributária, não há em que se falar em discussão, pois, para ele, se não há lei válida, não há fato gerador, e sem fato gerador não há obrigação tributária. Desta forma, a manifestação de vontade do contribuinte opera no vazio, não há base normativa, e não deve operar efeitos.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (2003, p.7) afirma que uma vez feita a confissão, o sujeito passivo não pode se desfazer dela, visto que ela é meio de prova, mas se for constatado que o fato confessado não ocorreu, ou não ocorreu exatamente como foi confessado, então o sujeito poderá elidir os efeitos da confissão, provando o erro. Entende-se que quando o objeto da confissão for abalado, a confissão também é abalada, visto que ela versa apenas sobre fatos. Se resta provado que determinado fato, ora confessado, não ocorreu, não há porque o ato volitivo se manter engessado.

Hugo de Brito Machado (2003, p. 4) afirma que a confissão diz respeito aos fatos, no mundo dos fatos, quem confessa não deve se preocupar com o significado jurídico da confissão. Por isso, a confissão pode ser revogada se houver erro de fato, mas não por ter havido erro de direito.

Desta forma, não se pode atribuir natureza contratual a confissão de dívida no direito tributário. Não se deve fazer esse entendimento errôneo em relação a natureza da confissão.

A confissão de dívida exigida para a adesão aos programas de parcelamento deve possuir, segundo Hugo de Brito Machado (2008, p. 34), apenas o efeito de inverter o ônus da prova, e a sua irretratabilidade deve ser entendida como a impossibilidade do contribuinte desistir por simples arrependimento, o que ensejaria o não pagamento da dívida confessada.

Sobre o tema, interessante posicionamento do Ministro Teori Albino Zavascki em julgado de Recurso Especial nº 927.097/RS:

Não se está com isso afirmando absoluta inviabilidade de questionar as dívidas tributárias objeto de confissão ou de parcelamento. Conforme anotou Leandro Paulsen, com base em significativa resenha jurisprudencial e doutrinária, "confissão não inibe o questionamento da relação jurídico-tributária". Todavia, "isso não significa que a confissão seja desprovida de valor. Terá valor, sim, mas quanto aos fatos, que não poderão ser infirmados por simples reconsideração do contribuinte, mas apenas se demonstrado vício de vontade. A irrevogabilidade e a irretratabilidade têm apenas essa dimensão. Assim, e.g, se confessada a dívida relativamente a contribuição sobre o faturamento, será irrevogável irretratável no que diz respeito ao fato de que houve, efetivamente, o faturamento no montante consignado; entretanto, se a multa era ou não devida, se a legislação era ou não válida, são questões que poderão ser discutidas" (PAULEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Livrai do Advogado, 9ªed. p608). Realmente, considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária, não se pode certamente admitir a hipótese de sua criação por simples ato de vontade das partes. A legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua

instituição é, por isso mesmo, passível de controle pelo Poder Judiciário. Todavia, no que se refere às circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias, essas certamente são colhidas pela força vinculante da confissão de dívida e da cláusula de irretratabilidade. Não fosse assim, não teriam eficácia alguma as inúmeras disposições da legislação tributária, frequentes na esfera federal, estadual e municipal, prevendo essa espécie de confissão como condição indispensável para que o contribuinte possa usufruir de moratória ou de outros benefícios de natureza fiscal. No caso, ao afirmar impossibilidade de revisão da dívida confessada, o acórdão não desbordou desses limites. Conforme se percebe das razões recursais, a causa de pedir da revisão do parcelamento não é a validade ou a invalidade da norma de incidência, mas sim alegada a não-configuração do fato gerador do tributo (fls.5/6), matéria que está coberta pela cláusula de irretratabilidade.

A partir deste posicionamento, percebe-se a possibilidade de discussão da matéria confessada, haja vista que a confissão é considerada irrevogável e irretratável apenas no que diz respeito aos fatos confessados. Os argumentos jurídicos, por sua vez, podem ser alvo de discussão no judiciário.

Sendo assim, as matérias fáticas não podem ser discutidas pelo judiciário, abarcando a característica de irretratabilidade da confissão. Afinal, se não fosse assim, a confissão não teria eficácia alguma.

Porém, a confissão de dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária em seus aspectos jurídicos. Portanto, pode haver discussão judicial no que diz respeito a matéria de direito envolvida na questão. Neste mesmo sentido é o entendimento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA QUE NÃO IMPEDE A DISCUSSÃO JUDICIAL ACERCA DA LEGALIDADE DA EXAÇÃO. 1. Trata-se de hipótese em que o contribuinte pretende a revisão do parcelamento com fundamento na ilegitimidade do processo de instituição do tributo, por não estar em conformidade com a legislação que rege a matéria. 2. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 927.097/RS, firmou o entendimento de que "a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos". 3. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1074186 RS 2008/0156442-2, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 17/11/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/12/2009)

Em mesmo posicionamento, a ministra Eliana Calmon em decisão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO ❧ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ❧ IMPOSTO DE RENDA ❧ BENEFÍCIOS RECEBIDOS DE ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA ❧ LEI 7.713/88 ❧ ISENÇÃO ❧ VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC ❧ FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE: SÚMULA 284/STF ❧ AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO ❧ SÚMULA 211/STJ ❧ DISSÍDIO NÃO CONFIGURADO ❧ PARCELAMENTO ❧ CONFISSÃO DE DÍVIDA ❧ DISCUSSÃO JUDICIAL

DO DÉBITO. 1. Incide a Súmula 284/STF se o recorrente, a pretexto de violação do art. 535 do CPC, limita-se a fazer alegações genéricas, sem indicação precisa da omissão, contradição ou obscuridade do julgado. Inúmeros precedentes desta Corte. 2. Aplica-se o enunciado da Súmula 211/STJ quanto, a despeito da oposição de embargos declaratórios, o Tribunal de origem não se manifesta especificamente sobre as teses trazidas no especial. 3. Não se configura o dissídio quando a recorrente não demonstra, mediante a realização do devido cotejo analítico, a existência de similitude das circunstâncias fáticas e do direito aplicados nos acórdãos confrontados - requisitos do art. 255 do RISTJ e do art. 541 do CPC. 4. Hipótese em que houve confissão de dívida e acordo de dois parcelamentos subseqüentes não honrados pelo contribuinte. Nessas circunstâncias, não é possível impedir a discussão judicial do que lhe está sendo cobrado pelo Fisco em execução fiscal. Além disso, trata-se de obrigação decorrente de lei, não se podendo conceber a cobrança acima do devido, mesmo que haja uma confissão de dívida. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido (STJ - REsp: 852040 CE 2006/0136791-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 01/04/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 11.04.2008 p. 1)

A ministra Carmen Lúcia, em decisão do Supremo Tribunal Federal, também se manifestou sobre o tema, na mesma linha de raciocínio:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ADESÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI 11.941/09. CONFISSÃO IRREVOGÁVEL E IRRETRATÁVEL DO DÉBITO. POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO DOS ASPECTOS JURÍDICOS DOS TRIBUTOS. VALIDADE DAS CDAS. INEXIGIBILIDADE DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA COFINS. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. TAXA SELIC. MULTA MORATÓRIA. 1. Não há falar em prescrição quando decorridos menos de cinco anos entre a cessação da causa interruptiva de seu curso e a determinação de citação do executado. 2. Aderindo ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo confessa, irrevogável e irretratavelmente, a sua condição de devedor dos tributos, operando-se a confissão quanto aos aspectos fáticos, mas não jurídicos da obrigação tributária, que podem ser objeto de discussão por via dos embargos à execução fiscal. [...] Publique-se. Brasília, 28 de agosto de 2014. Ministra CÂRMEN LÚCIA Relatora. (STF - ARE: 830839 RS, Relator: Min. CÂRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 28/08/2014, Data de Publicação: DJe-170 DIVULG 02/09/2014 PUBLIC 03/09/2014)

Sendo assim, considerando os reiterados posicionamentos sobre o tema, entende-se que a confissão de dívida somente impede a discussão acerca dos fatos confessados, uma vez que as discussões jurídicas podem ser alvo de discussão judicial ainda que exista o instrumento de confissão de dívida.

Portanto, o que não pode ocorrer é o arrependimento puro e simples da confissão, sendo, esta, irrevogável e irretratável como meio de prova no que diz respeito aos fatos confessados.

Afinal, conforme visto no decorrer do trabalho monográfico, a obrigação tributária possui natureza *ex lege*, e não pode assim, ser constituída através de um instrumento de confissão.

Porém, como a confissão de dívida nos parcelamentos é considerada como irretratável e irrevogável, entende-se que a discussão é impedida no que se trata dos fatos confessados, não podendo ser alvo de discussão judicial os fatos outrora confessados no instrumento requisito do parcelamento. Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 207) é feliz em afirmar que

Não se pode esquecer que a obrigação tributária é *ex lege*. Nasce da incidência da norma jurídica tributária sobre o fato nela previsto, e a vontade do contribuinte não é ingrediente formador desse fato. Assim, se o crédito tributário a ser objeto do parcelamento não encontra amparo em lei, ou encontra amparo em lei inconstitucional, o fato de o contribuinte haver “confessado” a dívida é absolutamente irrelevante, e não impede o posterior questionamento judicial das quantias parceladas. O Fisco poderá rescindir o parcelamento, em face do questionamento judicial, mas isso é uma outra questão. a confissão só terá algum relevo no que se refere aos elementos de fato nos quais se funda o lançamento, mas, mesmo nesse caso, pode ser objeto de ulterior prova em contrário.

O posicionamento do Autor supracitado é extremamente coerente. Como já abordado anteriormente, a obrigação tributária deve ser fruto da legalidade, e com isso, não existe a possibilidade de ser criada através da manifestação de vontade do contribuinte.

Se a lei que deu origem à obrigação tributária for inconstitucional, a obrigação em si também será maculada, uma vez que ela é intimamente ligada à lei que a cria.

Portanto, o termo de confissão, meio de prova que versa sobre fatos, e oriundo da manifestação de vontade do contribuinte, não terá relevância alguma se a obrigação em si for inexistente ou inconstitucional. Sendo assim, este posicionamento somente reforça o que foi defendido em todo o trabalho monográfico.

Portanto, conclui-se que a irretratabilidade e irrevogabilidade possui alcance limitado em relação aos débitos confessados, haja vista a natureza de prova da confissão. Em consequência, a discussão da dívida “confessada” não pode ser impedida no que tange aos argumentos jurídicos.

4.3.1 Viabilidade da simultaneidade de procedimentos

Apesar dos entendimentos diversos, entendeu-se que é possível a discussão do débito confessado quando a não concordância for em relação aos elementos jurídicos do débito.

Assim, faz-se necessária a análise da viabilidade da simultaneidade dos procedimentos, sendo estes o parcelamento de débitos tributários e a discussão judicial.

Ainda que pareça haver sentido na afirmação de que não há lógica no contribuinte decidir parcelar um débito que não acredite ser devido, não há ilicitude na simultaneidade dos procedimentos.

Portanto, a simultaneidade dos procedimentos, manter uma ação judicial e aderir ao programa de parcelamento de um mesmo débito, pode aparentar uma incongruência lógica, mas não há incompatibilidade jurídica na situação.

Ou seja, como os procedimentos são diferentes, uma vez que a ação judicial discute aspectos jurídicos do débito, e o programa de parcelamento promove o pagamento parcelado do valor com a consequente suspensão da exigibilidade, possibilitando, assim, a realização de atos comerciais e civis pelo contribuinte.

A ação judicial garante o efetivo cumprimento da garantia fundamental de direito a tutela jurisdicional, ter direito que a lide seja apreciada pelo Poder Judiciário, enquanto que o parcelamento concede a regularização da vida fiscal do contribuinte, suspendendo a exigibilidade do débito ora parcelado.

Sendo assim, interessante é a passagem de James Marins (2010, p. 330/331)

Por sua natureza e motivações absolutamente distintas em relação ao Processo Judicial, não há na opção pelo parcelamento “reconhecimento de dívida” nem mesmo “confissão irrevogável e irretratável de débitos” que se apresente como manifestação juridicamente válida a ponto de obstar o prosseguimento do Processo Fiscal aforado pelo contribuinte; por absoluta ausência de juridicidade, não há presunção legal, relativa ou absoluta – muito menos presunção *hominis* – que autorize lei, regulamento, autoridade administrativa ou judicial a inferir que da opção pelo parcelamento surge a obrigatoriedade de desistência da ação judicial e renúncia do direito, ou mesmo que a opção pela moratória administrativa deve conduzir ao reconhecimento da improcedência do próprio pedido submetido ao Judiciário (que, de resto, no campo fiscal, estará sempre fundado em direito indisponível, de ordem pública).

Portanto, a confissão da dívida tributária não constitui instrumento eficiente para impedir o prosseguimento de processo judicial ajuizado pelo contribuinte. A

confissão não é dotada de juridicidade para ter o poder de obstar a continuidade de um processo judicial, bem como a sua propositura.

Ainda salientando a abusividade do instituto, não existe previsão legal que afirme que da opção pelo parcelamento nasce a obrigatoriedade de desistência de ação judicial e renúncia de direito.

Não pode a confissão de dívida implicar na improcedência de pedido submetido ao judiciário. Ou seja, o instrumento de confissão não pode possuir poder de condicionar uma improcedência do pedido pelo judiciário.

O ideal seria o instituto agir como facilitador da renúncia do direito e consequente desistência da ação. Ou seja, diante de uma cláusula facultativa, o contribuinte, por opção, ao aderir os programas de parcelamento, desistiria da ação mais facilmente, e assim não haveria a violação constitucional. Isto porque, em vários casos, é conveniente ao contribuinte desistir da ação, por não possuir muitas chances de ter seu pedido julgado como procedente (MARINS, 2010, p.331).

Como é sabido o documento de confissão é apenas uma manifestação do contribuinte que não possui força de lei, e assim, não possui a juridicidade necessária para impedir a discussão judicial do débito confessado.

Por mais que o contribuinte não concorde com o débito cobrado, e queira discutir judicialmente, utilizando do direito de ação, há a necessidade de estar regularizado com o Fisco, e por isso, adere ao programa para desfrutar da suspensão da exigibilidade, efeito tão almejado pelos contribuintes que são impedidos de realizar atos por conta da existência de débitos.

Ainda de acordo com James Marins (2010, p.334) pode-se discutir e parcelar ao mesmo tempo, pois o parcelamento, com a consequente extinção do débito, pode gerar o direito de repetição do indébito, se tiver sido recolhido a maior ou indevidamente. E por isso, não haveria problemas em parcelar e discutir ao mesmo tempo.

Entende-se que a simultaneidade dos procedimentos é legal, não havendo impedimento jurídico que proíba o exercício dos dois institutos. Sendo assim, caso o débito seja, no futuro, declarado indevido, cabe ao contribuinte postular o direito de repetição do indébito, para ser restituído do valor pago indevido ou a maior.

Portanto, conclui-se que como a cláusula de confissão de dívida não possui o condão de impedir a discussão judicial em seu âmbito jurídico, é lícito ao contribuinte propor uma ação judicial para discutir o débito e, ao mesmo tempo, aderir ao programa de parcelamento daquele débito.

5 CONCLUSÃO

Encerrando o presente estudo, sem a pretensão de esgotar toda a amplitude do tema, manifesta-se aqui, através de sucinta síntese, as principais conclusões acerca deste importante assunto.

O poder de tributar emana da soberania estatal, porém, este não é exercido de maneira arbitrária, uma vez que deve observar as limitações impostas, sendo estas regras e princípios previstos constitucionalmente.

A Constituição Federal, ao estabelecer o modelo de Estado de Direito, age como limitadora do poder do Estado, instituindo cláusulas pétreas e vinculando as atividades estatais ao princípio da legalidade. Sendo assim, a legalidade é elemento crucial limitador do direito de tributar, uma vez que as normas tributárias devem obedecer, em todas as suas características, o princípio da legalidade.

A segurança jurídica é um sobreprincípio estabelecido no preâmbulo da Constituição Federal, sendo este intimamente relacionado com a legalidade. Assim, é um meio de garantir a certeza do direito aos contribuintes, livrando-os da arbitrariedade do poder público. Sendo assim, conclui-se que a criação ou modificação de um tributo deve ser pautada na tipicidade e certeza do direito.

A obrigação tributária é um dever jurídico necessariamente estabelecido por lei. Desta forma, é clara a natureza *ex lege* da obrigação tributária, não podendo esta, surgir da vontade das partes, mas tão somente, de normas devidamente estabelecidas. Sendo assim, observou-se que a patrimonialidade pode ou não ser elemento da obrigação tributária, podendo esta ser principal ou acessória.

Desta forma, conclui-se que somente o poder Legislativo tem a competência de criar normas para regulamentar essa relação tributária, sendo pautada na estrita legalidade.

Observou-se também que o fato gerador é um fato típico, como condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. Sendo assim, quando transformado em realidade no mundo fenomênico, gera a hipótese de incidência da norma tributária e, conseqüente, obrigação tributária.

Conclui-se que o crédito tributário nada mais é do que a obrigação tributária formalizada pelo lançamento. Sendo assim, o crédito tributário possui a mesma

natureza da obrigação tributária, porém, o crédito somente se dotará de exigibilidade, certeza e liquidez a partir do lançamento.

A suspensão da exigibilidade do crédito foi abordada, haja vista que o parcelamento concede esse efeito quando realizado. Sendo assim, conclui-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário além de impedir a cobrança por meio de ação fiscal, pois bloqueia o ajuizamento da ação, tem a consequência de suspender a contagem do prazo prescricional, com efeito suspensivo, se este já tiver iniciado, ou então impede o início da contagem deste, com efeito impeditivo.

Em relação a extinção do crédito tributário, correlacionou-se com o tema de forma que o parcelamento de débitos tributários pode significar a intenção do contribuinte em realizar a quitação do montante da dívida. Porém, o crédito tributário somente é extinto quando é realizada a quitação da última parcela do valor devido.

Foi abordado o instituto do parcelamento, como meio de arrecadação dos débitos inadimplidos. Como a taxa de inadimplemento é alta, e os contribuintes quase sempre não conseguem adimplir o valor total do débito acrescido dos encargos, o fisco lança programas para promover o adimplemento, suavizando os juros e multas.

Sendo assim, o parcelamento é um meio benéfico para ambos os lados, pois promove o pagamento, como meio de arrecadação parcelada dos tributos devidos e vencidos, bem como é realizado de uma forma mais suave para o contribuinte.

Analizou-se que apesar da maioria doutrinária tratar o parcelamento como espécie de moratória, existem autores que discordam, demonstrando diferenças substanciais entre os institutos. Apesar disso, conclui-se que as regras para a moratória são, indiscutivelmente, aplicadas subsidiariamente para o parcelamento. Portanto, existe a similaridade entre os institutos.

Viu-se que os requisitos e o procedimento são impostos por leis específicas, que instituem cada programa. Porém, apesar disso, os termos não diferem muito entre si, e com isso, adentrou-se no requisito da confissão de dívida, tema do presente trabalho.

Concluiu-se que muitas vezes o débito é contraído por conta de dificuldades financeiras existentes, problemas na administração do contribuinte. Sendo assim, o parcelamento se apresenta como única opção para o contribuinte conseguir

suspender a exigibilidade do crédito, e conseqüentemente obter a CND, tão essencial à manutenção dos atos da vida empresaria.

Sendo assim, percebeu-se que a cláusula de confissão se mostra aparentemente inofensiva diante das vantagens estabelecidas pelo programa.

Ocorre que, como foi visto, a confissão de dívida impede qualquer discussão sobre a matéria confessada. E com isso, impõe-se um ônus excessivo e ilegal ao contribuinte.

Como foi verificado, a confissão de dívida é considerada o melhor meio de prova no âmbito de direito civil. E, como possui natureza de prova, ela somente pode versar sobre fatos.

Conclui-se que confissão de dívida não pode possuir caráter negocial, não sendo esta um contrato estabelecido na relação Fisco - contribuinte, e portanto, não pode fazer lei entre as partes.

Como anteriormente percebido, a obrigação tributária possui o caráter ex lege, ela somente pode ser instituída por lei. Sendo assim, conclui-se que como a confissão de dívida não pode ter caráter contratual, ela também não tem o condão de criar uma obrigação tributária.

Diferenciou-se a confissão de dívida do instituto da renúncia, haja vista que a confissão não se confunde com renúncia de direitos, afinal, nesta última, o sujeito renuncia os direitos existentes e os fatos já estão pré-definidos. A confissão portanto, não configura uma renúncia de direitos.

Sendo assim, analisou-se o alcance da confissão. Foi demonstrado que a confissão somente tem o condão de impedir a discussão em relação aos fatos ora confessados, haja vista que não pode impedir a discussão jurídica sobre o tema. Assim, o posicionamento foi esclarecido por entendimentos jurisprudenciais.

Ora, analisou-se os direitos fundamentais envolvidos na situação, como direitos que nasceram para proteger a dignidade humana, sendo estes previstos constitucionalmente. Ao impedir o direito de discussão do débito ocorre violação do direito de petição, e do direito ao acesso a justiça. Ora, não pode uma cláusula de confissão de dívida violar direitos tão importantes para o individuo. Afinal, o direito

ao acesso ao judiciário não é um direito com aplicação individual, mas a sua proibição implica em toda a sociedade, reflete na estrutura do Estado de direito.

Sendo assim, conclui-se que a garantia fundamental de acesso a justiça não pode ser suprimida por instrumentos de adesão a parcelamentos. A cláusula que impede a discussão do débito confessado não pode, portanto, ter força ao ponto de impedir o acesso ao judiciário pelo contribuinte.

Por fim, abordou-se a possibilidade de simultaneidade dos procedimentos. Analisou-se se o contribuinte pode, ao mesmo tempo, discutir o débito e parcelar. Conclui-se que por mais que o contribuinte não concorde com o débito, ele geralmente tem o interesse de estar em dia com o Fisco, e portanto, pode-se discutir e parcelar ao mesmo tempo. Até porque, os procedimentos são diferentes.

Diante do exposto, conclui-se que a confissão de dívida, além de não poder impedir a discussão judicial dos argumentos jurídicos referentes ao débito, não pode impedir o acesso ao judiciário, sendo possível aderir ao programa de parcelamento, para obter a suspensão a exigibilidade do crédito, e o pagamento parcelado de forma suavizada, bem como discutir o débito judicialmente.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Parcelamento do débito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (dir.) **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 21, 1997, p. 12-17.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ALEXANDRINO, Marcelo; Paulo, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 13ª tir. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. Parcelamento e Confissão de Dívida no Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2011, p. 261-269.

_____. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do Contribuinte sobre Direitos Fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 12, 2008, p. 257-269.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BILHIM, Renata da Silveira. Confissão de Dívida e Parcelamento Tributário – Algumas Reflexões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (dir.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 198, 2012, p. 115-130.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

_____. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 25 out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 17 nov 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 420349 – Proc. 420349. Recorrente: Sansuy S/A indústria de plásticos. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DJe- 234 dez. 2009. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6180123/recurso-extraordinario-re-420349-df-stf>>. Acesso em 15/10/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 948094 – Proc. 2007/0101658-9. Recorrente: Sag engenharia Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, DJ 04/10/2007. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=REsp%3A+948094+PE+2007%2F0101658-9>>. Acesso em 15/10/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1074186 – Proc. 2008/0156442-2. Relatora: Min. Denise Arruda, DJe 09/12/2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8635059/recurso-especial-resp-1074186-rs-2008-0156442-2-stj>>. Acesso em 15/10/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial n. 830839 – Proc. ARE 830839 RS. Recorrente: Comercial e Mercantil Iguaçu S/A – COMISA e outros. Recorrido: União. Relatora: Min. Carmen Lúcia, Dje – 170 28/08/2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25257942/recurso-extraordinario-com-agravo-are-830839-rs-stf>>. Acesso em: 15/10/2014.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Juspodivm, 2007, v.1.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. rev. atua. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Rev e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIDIER JR., Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. Volume 2, 7ª Ed. Rev. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2012.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Efeito da Confissão no Direito Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.12, 2008, p. 11-17.

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Paris, Fr, 2 out 1789. Disponível em: < <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/dec1789.htm>>. Acesso em 10 de out 2013.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos**. 2ª ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2006.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. Rev., ampliada e atualizada. Salvador: JusPodivm, 2009.

HARARA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª ed. Rev e amp. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Natureza Ex Lege do Tributo. Aspectos práticos**. Fisco Soft. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 11 set. 2013.

_____. **Parcelamento. Confissão Irretratável do Débito Tributário e o Princípio da Legalidade Tributária**. Fisco Soft. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 11 set. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão de dívida Tributária**. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 15 set 2013.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34ª Ed. Rev. atual. e ampli. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Natanael; RODRIGUES, Daniele Souto. A Confissão de Dívida Irretratável e a Desconstituição do Crédito Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v.12, 2008, p. 402-416.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional**. 6. Ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Sérgio André. Confissão cria tributo? Efeitos da Vontade do Contribuinte sobre o crédito tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 12, 2008, p. 489 – 510.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed. Rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**. 3ª ed. Rev e atual. Curitiba: Joruá, 2013.

