



## O QUESTIONAMENTO JUDICIAL POSTERIOR EM FACE DA CONFISSÃO DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Isadora Pereira Fortuna<sup>1</sup>

Ulisses Comissário Sagioro<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente trabalho visa discutir se um débito tributário parcelado pelo contribuinte, em razão da necessidade da regularidade fiscal, poderá ser futuramente questionado judicialmente. Referida indagação se mostra relevante em razão de a Fazenda Pública impor como condição *sine qua non* aos parcelamentos tributários que o contribuinte confesse a dívida e renuncie ao direito de provocar o judiciário acerca da validade do débito. Na verdade, o que se pretende deixar claro é que a adesão a um parcelamento representa uma intenção de pagamento, não significando que não se almeja posteriormente discutir o mérito da dívida. A confissão não pode ser tida como irretratável, na medida em que versa sobre fatos. Constatando posteriormente a inexistência do fato gerador confessado, o reconhecimento da dívida não poderá subsistir. Outra hipótese refere-se a uma confissão fundada em tributo criado por lei, que posteriormente foi declarada inconstitucional.

**PALAVRAS-CHAVE:** PARCELAMENTO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. QUESTIONAMENTO JUDICIAL POSTERIOR.

---

<sup>1</sup>Graduada em Direito nas Faculdades Integradas Vianna Junior.

<sup>2</sup> Graduação em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF. Especialista em Direito Público pela Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF.



## INTRODUÇÃO

Inicialmente cumpre destacar que a presente pesquisa visa a estudar os créditos tributários sujeitos a parcelamentos. Ressalta-se que quando o contribuinte parcela um débito, a Fazenda pública exige que a dívida seja confessada e haja renúncia ao direito de discutir o objeto do benefício fiscal posteriormente.

Em razão dessas exigências - da confissão da dívida e da renúncia ao direito de ação - representarem cláusulas eminentemente abusivas, manifestando patente arbitrariedade da Administração em face do sujeito passivo, serão analisadas ao longo do trabalho a validade da confissão da dívida e a constitucionalidade da cláusula que impede qualquer discussão posterior.

Para isso, num primeiro momento, necessário observar o procedimento de formação de um crédito tributário. Importante registrar que, conforme será analisado, a obrigação tributária que dará origem ao crédito advém exclusivamente da lei, sendo excluído qualquer elemento volitivo, isto é, a lei incidirá sobre fato praticado pelo contribuinte.

Conforme será demonstrado, os parcelamentos vêm sendo cada vez mais comuns no âmbito da Administração Pública, nas três esferas, quais sejam, federal, estadual e municipal. Os entes públicos criaram programas extraordinários de parcelamentos a fim de atender os anseios da população e ao mesmo tempo satisfazer a arrecadação aos cofres públicos. A título de exemplo, pode-se mencionar o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), o Parcelamento Especial (PAES), o Parcelamento Excepcional (PAEX) e o REFIS IV.

Como consequência desses fatores, será apresentada a idéia de que os contribuintes se vêem coagidos a aceitarem essas cláusulas adesivas, sob pena de não poderem ser beneficiados com o parcelamento e, por conseguinte, não alcançarem a regularidade fiscal.

Será demonstrado, também, que a conclusão acerca da possibilidade do questionamento advém do princípio da inafastabilidade da jurisdição (CF/88, art. 5º XXXV) que prevê que "A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou



ameaça a direito”, garantia constitucional que de modo algum pode ser afastada em prol da conveniência da Administração Pública.

## **1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

### **1.1 Definição e particularidades**

O crédito tributário representa o momento mais avançado da relação jurídica tributacional, em que o Estado possui o direito de exigir que o sujeito passivo cumpra a obrigação tributária. Ocorre que, para sua completa formação, isto é, para chegar nesse estágio máximo, a ponto de poder ser cobrado, é necessário que ocorra uma série de acontecimentos, que, para uma melhor compreensão, devem ser abordados de uma maneira cronológica.

Cumpra destacar que o liame obrigacional tributário tem seu início quando o legislador responsável define os fatos que, uma vez realizados, deflagrarão em uma obrigação. Referidos fatos são comumente denominados pelos doutrinadores como “hipótese de incidência”, fenômeno que encontra sua melhor definição nas palavras de Cassone (2007, p.143) quando dispõe que se trata da “descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”.

Importante registrar desde logo que, hipótese de incidência não se confunde com fato gerador. Não obstante a imprecisão adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN), ao estabelecer em seu artigo 114 que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, não parece técnico considerar o instituto como a abstração prevista pela lei, uma vez que contém em sua expressão a palavra fato, o que, diga-se de passagem, não se coaduna com uma simples previsão.

Tecidos tais esclarecimentos, mister retomar à ordem cronológica anteriormente utilizada, a fim de possibilitar uma compreensão didática do tema. Uma vez praticada pelo contribuinte a hipótese prevista na norma, estaremos diante



da ocorrência do fato gerador. Em contrapartida à idéia anterior, cuja característica predominante é a abstração, trata-se de uma concretude fática do acontecimento que fora previsto.

O fato jurígeno representa o clímax da relação jurídica, uma vez que é ele que faz com que o direito tributário ultrapasse as raias legais, caracterizando a concretização da hipótese, o acontecimento que foi previsto pela norma.

Em se tratando ainda de estabelecer o conceito de fato gerador, especialmente no que tange à sua vertente concreta, não há como não mencionar a importante contribuição apresentada pelo catedrático Ataliba (2002, p. 68), quando dispõe tratar-se da “materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

Conforme já mencionado em parágrafos precedentes, a efetiva ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária. Em se tratando de obrigação, Machado Segundo (2012) preleciona que se refere a uma obrigação embrionária, uma relação jurídica em grau mínimo. O fato imponível identifica o momento exato do surgimento desse dever.

Tecidos tais esclarecimentos, verifica-se de plano que a obrigação tributária, diferentemente das obrigações contratuais, nasce independentemente da vontade do contribuinte. Na verdade, ela surge em razão da incidência de uma lei sobre um fato praticado pelo sujeito passivo.

O nascimento de uma obrigação tributária, em razão da ocorrência do fato gerador, não implica a afirmação de que o débito está pronto para ser exigido pelo Fisco. Para isso, se faz necessária, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, qual seja, o lançamento. Importante deixar registrado que se trata de um ato administrativo (vinculado e obrigatório) que tem o condão de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível, conforme dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).



Uma vez concretizado referido ato administrativo pelo sujeito ativo, a obrigação se transforma em crédito tributário. A literatura do artigo 142 do CTN, disciplinador da matéria, demonstra que o crédito se constitui através do lançamento. Neste sentido, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, quando do julgamento do REsp 250.306/DF, decidiu que “O crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento”.

Partindo de tais considerações, verifica-se que o crédito tributário constitui o estágio mais avançado da relação jurídica tributacional, uma vez que pode ser cobrado do contribuinte. Refere-se a uma obrigação jurídica lançada ou até mesmo obrigação em estado ativo (SABBAG, 2013). A fim de elucidar referido conceito, o doutrinador Machado (2010, p.181), com sua habitual maestria, dispõe que:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Por fim, importante frisar que, o crédito tributário se origina da obrigação tributária, logo, ambos possuem a mesma natureza. Na verdade, o crédito funciona como a própria obrigação, porém, qualificada pela exigibilidade, liquidez, e certeza, atributos que lhe foram conferidos pelo lançamento. Tal esclarecimento permite a afirmação de que uma vez extinto o crédito, extinta também estará a obrigação.

## **1.2 O parcelamento e a exigibilidade do crédito tributário**

Importa destacar que no direito obrigacional, os créditos devem ser satisfeitos mediante a prestação respectiva. Na ausência do recurso integral para o seu adimplemento, o Código tributário Nacional prevê a possibilidade do parcelamento do valor.

Antes de dar início a uma reflexão mais aprofundada sobre o tema, importante registrar o conceito didático apresentado pelo professor Sabbag (2013, p 868) sobre o instituto do parcelamento:



O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento fosse”.

A realização de uma profunda análise acerca do fundamento que motivou a criação do instituto demonstra que o governo brasileiro, representado nesse caso pela Fazenda, vive numa constante busca de ampliar a arrecadação de suas receitas tributárias e o parcelamento funciona como um forte instrumento no alcance desse objetivo.

A título de exemplo, podemos citar quatro tipos de parcelamentos concedidos nos últimos anos, REFIS (Programa de Recuperação Fiscal - Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000), PAES (Parcelamento Especial - Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003), PAEX (Parcelamento Excepcional - Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006), CRISE (Parcelamento da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009).

Mister apontar que, uma vez homologada a adesão por parte do Fisco, estará suspensa a exigibilidade e não poderá haver óbice ao fornecimentos de certidões que documentem a regularidade fiscal do sujeito passivo.

Por fim, cumpre mencionar que, quando o constituinte adere a um parcelamento, concorda com a cláusula que implica uma “confissão de dívida” e uma renúncia expressa à posterior discussão judicial, cláusulas estas - eminentemente adesivas - são inconstitucionais, haja vista que ferem dispositivo constitucional que prevê a inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV), razão pela qual serão rebatidas até o momento final do presente trabalho.

### **1.3 Certidões negativas com efeitos de positivas e certidões positivas: a forma documental da regularidade fiscal do contribuinte.**

Apresentadas as considerações acerca da formação do crédito tributário e suas possibilidades de adimplemento, oportuno registrar que diversas situações da vida cotidiana dos contribuintes brasileiros podem exigir comprovação da sua



regularidade fiscal, a fim de possibilitar o exercício de certos direitos, como por exemplo, participação de licitações, aprovação em concurso público, entre outros.

Referidas situações, aliadas até mesmo à vontade própria do sujeito passivo em verificar que se encontra em dia com suas obrigações tributárias, gera aos contribuintes o direito de obter dos órgãos públicos certidões que demonstrem a quitação de seus deveres para com o Fisco (CF, art. 5º, XXXIV, “b”).

Referidas certidões, disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, representam o documento capaz de comprovar a quitação dos tributos, devendo ser fornecidas no prazo de 10 (dez) dias e ser emitida nos moldes em que foi requerida (CTN, art. 205).

As chamadas “certidões negativas” documentam casos em que o crédito tributário foi extinto, enquanto as “certidões negativas com efeito de positivas” são responsáveis por documentar a existência de créditos vincendos, ou sob execução, devidamente garantidos por penhora, ou até mesmo indicando a existência de crédito, cuja exigibilidade se encontra suspensa, no caso do parcelamento, por exemplo. Registre-se que ambas produzem o mesmo efeito.

Oportuno mencionar que, a busca da regularidade fiscal, aliada à elevada carga tributária no Brasil, são as principais causas que incentivam os contribuintes a requererem o ingresso em um parcelamento e coativamente a confessarem o débito perante o Fisco.

## **2. A REPERCUSSÃO DA CONFISSÃO DA DÍVIDA NO DIREITO BRASILEIRO**

### **2.1 Natureza jurídica da confissão**

O instituto da confissão da dívida está estritamente ligado com o parcelamento dos débitos tributários, na medida em que a legislação que disciplina o tema preconiza que, uma vez requerido o parcelamento, o contribuinte estará obrigatoriamente confessando a dívida de uma maneira irretratável. Assim sendo, não poderia, em tese, insurgir-se contra o débito numa ocasião futura.



Para dar início a um estudo que analisará se realmente a confissão obsta um questionamento futuro por parte do sujeito passivo, impende trazer à baila as nuances do meio de prova caracterizado pela confissão. Para isso, utilizaremos do conceito estabelecido pelo próprio Código de Processo Civil (CPC), que prevê que se trata de um instrumento que implica a admissão da verdade de um fato contrário ao interesse de quem confessa e favorável ao adversário. (CPC, art. 348).

Diante deste conceito, não seria ilógico, *a priori*, confundir-se com o instituto do “reconhecimento do pedido”, devido às grandes semelhanças que os circundam. Porém, ao aprofundar-se no tema, verifica-se tratar de elementos distintos, uma vez que, enquanto no reconhecimento admite-se a existência do direito material alegado pelo autor, ou seja, possuindo um significado jurídico, na confissão há a admissão de um fato.

Ao observar a lição apresentada por Machado (2003), resta notável este entendimento de que a confissão incide sobre o campo dos fatos, vejamos:

Realmente, a confissão pertine ao fato, enquanto situado no mundo dos fatos, sem qualquer preocupação, daquele que faz a confissão, com o significado jurídico do fato confessado, vale dizer, com o efeito da incidência da regra jurídica. Daí porque a confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é, erro quanto fato confessado, mas não por ter havido erro de direito. Como ensina Amaral Santos, “o erro de direito não constitui fundamento para a revogação da confissão. Considerando que esta reconhece a verdade dos fatos, não do direito, a doutrina repele a sua revogabilidade por erro referente a este precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas”.

Seguindo essa linha, Ieciona Pontes de Miranda (2001, p. 320) que:

Só existe confissão de fato, e não de direito; o direito incide: está, portanto, fora da órbita da confissão. Ninguém confessa que o contrato é de mútuo ou de hipoteca, confessa fatos de que pode resultar tratar-se de mútuo, ou de hipoteca.

Nesse sentido, oportuno se faz acrescentar os exemplos discorridos por Machado Segundo (2007):



Um contribuinte, portanto, não pode “confessar” que o IRPJ é devido, ou que sua alíquota é x%. Pode confessar, isso sim, que certas despesas escrituradas em seus livros são fictícias, ou que algumas receitas foram omitidas, ou que a natureza de sua atividade é “z”. Da mesma forma, não confessa ser devido o ICMS, mas pode confessar ter realmente omitido saídas, ou subfaturado o valor pelo qual foram registradas.

Partindo de tais considerações, verifica-se que o instituto aqui tratado carece de qualquer consistência jurídica. Na verdade, a confissão qualifica-se como um meio de prova dos fatos, atinentes no âmbito do direito tributário à realização do fato gerador, não confessando o contribuinte sobre questões que envolvem o direito.

## **2.2 Da irretratabilidade da confissão**

Parcelado o débito tributário e confessada a dívida nos termos previstos pela legislação, indaga-se a respeito de o instituto da confissão ser ou não dotado do atributo da irretratabilidade.

Oportunamente ressalta-se que o artigo que disciplina a confissão no Código de Processo Civil é bastante claro ao prever a possibilidade de reversão quando eivada de determinados vícios. O artigo 353 do referido diploma legal, dispõe que, havendo erro, dolo ou coação, a confissão pode ser revogada mediante ação anulatória - quando a ação na qual foi realizada ainda estiver em curso - ou através de ação rescisória - quando o vício for verificado após o transito em julgado da sentença que colocou fim ao processo que ensejou a declaração fática.

As normas jurídicas que prevêm que a adesão ao parcelamento implicará confissão irretratável devem ser estudadas, com o escopo de ver esclarecido seu significado diante de todo o sistema jurídico brasileiro.

É cediço que uma norma quando ingressa no sistema, após a sua elaboração pelo Congresso Nacional, deve-se adequar às suas realidades, na medida em que deve ser interpretada de acordo com o caso concreto em que ela irá produzir os seus efeitos. Diante disso, uma norma que prevê a irretratabilidade, a



irrevogabilidade de uma confissão de dívida, prevista pela legislação que será estudada adiante, deve ser ponderada de acordo com a hipótese que será aplicada.

Pensemos num exemplo em que o fato gerador apurado pelo Fisco mostrar-se posteriormente como inexistente. Inexistente o fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária. Assim, a confissão decorrida do deferimento desse débito não pode prevalecer.

Outro exemplo relevante para a elucidação do tema consiste numa situação em que o Fisco, representado por um de seus agentes, lavra um auto de infração, em razão de o constituinte ter omitido em sua declaração de rendimentos determinado ganho. Em razão disso o sujeito passivo realiza o parcelamento do débito fiscal. Após, averigua-se que o valor não declarado era enquadrado em casos de não incidência de tributação, ou seja, estava no rol dos rendimentos isentos. Nesse caso, a confissão realizada em razão da “dívida”, não poderá produzir efeitos. Isso ocorre porque, embora o fato tenha sido efetivamente confessado, não possui o condão de fazer nascer uma obrigação tributária.

Da mesma maneira que a lei sempre favorece a Fazenda Pública, dando origem a uma obrigação tributária, independente do elemento volitivo, o contribuinte também deve ser beneficiado quando a mesma lei foi declarada inconstitucional, ocasião em que a confissão realizada deve ser desconsiderada. Sobre essa hipótese e mais alguns exemplos acerca da possibilidade de retratação, é bastante esclarecedora a lição trazida por Machado Segundo (2007):

Se a lei que institui o tributo é inconstitucional, ou inaplicável ao caso, ou se incide norma mais específica, isentiva, ou por qualquer outra razão a obrigação tributária não nasceu, o sujeito passivo pode assinar dez confissões, todas com firma reconhecida (e ainda acompanhadas da assinatura de mais vinte testemunhas - o que evidentemente se considera apenas para fins caricaturescos, sobretudo em face do indevido e desmedido valor que os brasileiros dão ao papel, à formalidade, ao selo, ao carimbo. Algumas pessoas chegam ao cúmulo de dar mais crédito a uma cópia autenticada que ao original, como se a autenticidade reconhecida em cartório não dissesse respeito à relação entre cópia e original, mas entre a cópia da declaração e os fatos nela declarados) que a obrigação não passará a existir por isso. O lançamento efetuado não será “convalidado”, podendo, pois, ser questionado posteriormente.



Partindo de tais esclarecimentos, reconhece-se que quando extraímos da norma que a confissão é irretratável, quer dizer que o contribuinte não pode simplesmente desistir de confessar e “voltar atrás”, requerendo seu desfazimento.

A retratabilidade da confissão será possível nos casos de ocorrência de erro quanto ao fato confessado, de inexistência do fato gerador ou até mesmo quando o fato gerador não tenha ocorrido no modo pelo qual foi confessado e quando a lei que deu origem ao tributo for declarada inconstitucional.

Inobstante isso, de maneira alguma a confissão pode ser considerada inaproveitável. No curso de uma ação fiscal, confessado o débito, a Administração Pública fica dispensada de produzir qualquer prova que objetive comprovar a ocorrência do fato que originou a obrigação tributária. Verifica-se assim, uma íntima relação da confissão da dívida com a inversão do ônus da prova.

Diante do exposto, não restam dúvidas de que a confissão de dívida tributária não se reveste do caráter da irrevogabilidade, haja vista que, se assim o fosse, estaríamos dando a ela uma natureza contratual que não existe. Neste sentido é a lição de Machado (2003):

A interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão da dívida tributária, natureza contratual que ele não tem. Aliás, ainda que a confissão tivesse natureza contratual, não se poderia admitir que a dívida de tributo dela se originasse. O tributo, ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve. A vontade do sujeito passivo, bem como a vontade da Administração Tributária, não pode ter a virtude de criar a dívida.

Por fim, importante deixar registrado a fim de sanar toda e qualquer controvérsia que, se o fato objeto da confissão não disser respeito à hipótese de incidência, não existirá obrigação tributária, logo referida confissão deve ser desconsiderada, assim como quando a confissão decorrer de erro de fato.

Impende mencionar que a Fazenda Pública, ao deferir o parcelamento aos contribuintes, exige que estes além de confessarem a dívida, renunciem ao direito de ingressarem com qualquer ação objetivando a discussão do débito objeto do



instituto e desistam dos processos que eventualmente estiverem em curso. Registre-se que tal procedimento se mostra claramente inconstitucional e conforme será estudado adiante, verifica-se desprovido de razoabilidade e proporcionalidade, princípios corolários do Estado Democrático de Direito no qual vivemos.

### **3 CONFISSÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA E QUESTIONAMENTO JUDICIAL POSTERIOR**

#### **3.1 A cláusula da renúncia ao direito de questionar e direito de ação**

Além da confissão da dívida que o Fisco exige que o contribuinte assine - que, conforme estudado, configura-se como retratável - outra grande problemática que gira em torno da adesão a um parcelamento tributário refere-se ao impedimento de se questionar o objeto do parcelamento posteriormente.

Aliada a essa confissão do débito, a Fazenda Pública exige que o sujeito passivo renuncie a qualquer direito de questionamento posterior ou no caso de já haver discussão em curso, determina que, para que o parcelamento surta seus efeitos, deva ser requerida a desistência da ação.

Referidas cláusulas, em razão de condicionarem o deferimento do instituto do parcelamento, oculta uma evidente coação, por parte do Estado, que mais uma vez expressa o seu gigantismo em relação ao contribuinte (CAIS, 2013), revelando a arbitrariedade das normas tributárias em face dos contribuintes.

No tocante à renúncia, a fim de se verificar a validade e a constitucionalidade dessa cláusula que impede o direito de o contribuinte de impugnar os atos administrativos, primeiramente mister trazer à baila o estudo acerca do direito de ação, sedimentado pela Constituição Federal em seu artigo 5º, XXXV, que prevê que “ A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

A tamanha dimensão do direito de ação pode ser verificada nas palavras da eminente doutrinadora Cais (2013, p. 137), quando dispõe que:



Também o artigo 8º da Declaração Universal dos Direitos Humanos coloca o direito de ação no patamar que merece, como um dos direitos fundamentais do homem, sem fronteiras de países, porém ao largo do planeta, determinando que todos têm direito de proteção por tribunal competente para atos que violem os direitos fundamentais assegurados pela constituição ou pela lei.

Na medida em que as normas constitucionais garantem o direito de ação, e, conseqüentemente, o direito ao processo assegura às partes não somente a resposta do Estado e o direito ao contraditório, mediante devido processo legal, assegurando que o processo transcorra em prazo razoável, porque a prestação jurisdicional, a fim de assegurar a paz social, não pode perdurar demasiadamente no tempo.

Aliado a esse direito de ação, caracterizado pela obrigação do Estado à prestação jurisdicional, assim como em outros ramos do Direito, no âmbito do Direito Tributário, os contribuintes têm direito ao controle judicial dos atos administrativos. Neste sentido, Machado Segundo (2012, p. 207) disserta com propriedade sobre o tema:

Assim ocorre em relação ao procedimento preparatório do lançamento, e ao ato que o ultima, também os procedimentos de deferimento de isenção, parcelamento, compensações, de adesão ou exclusão ao REFIS, ao SIMPLES, e quaisquer outros que se desenvolvam no âmbito da Administração Pública, e aos atos administrativos em geral que são praticados ao cabo de tais procedimentos, são *impugnáveis*, ou seja, podem ser questionados pelo cidadão que por eles se considerar indevidamente prejudicado. Esse questionamento pode ocorrer perante o Poder Judiciário em face do princípio do Estado de Direito, e da conseqüente possibilidade de controle jurisdicional dos atos administrativos (CF/88, art. 5º, XXXV). Antes disso, contudo, e caso o contribuinte assim o queira, o inconformismo pode ser dirigido à própria Administração, através de seu poder de autocontrole, poderá rever o ato questionado. Essa possibilidade de impugnação é inafastável pelo legislador infraconstitucional (seja ele complementar ou ordinário), tendo em vista o *status* constitucional dos direitos de petição e ao devido processo legal administrativo (CF/88, art. 5º, XXXIV, a, LIV e LV).

Referidos princípios - do direito de ação e do controle judicial da legalidade dos atos administrativos - funcionam como corolários do princípio da inafastabilidade da jurisdição, e este, por sua vez, leciona que, de maneira alguma, pode-se afastar o direito de apreciação do Judiciário sobre determinada questão. As cláusulas adesivas mencionadas fazem com que a Fazenda Pública tente retirar do



contribuinte seu direito de buscar a tutela jurisdicional. Porém a tutela estatal não pode ser afastada em prol da Fazenda Pública, que tenta, a todo momento, se desincumbir de demandas de cunho tributário.

Sobre essas cláusulas abusivas que o contribuinte é obrigado a assinar, Palsen (2013, p. 1099) leciona que:

Até mesmo nas relações privadas se afasta as cláusulas abusivas; há normas de ordem pública que condicionam a validade dos contratos. Em matéria tributária, em que os atos do Fisco enquanto credor são revestidos de auto executoriedade, podendo ele produzir seu próprio título executivo, com mais razão ainda faz-se necessário atentar para a necessidade de resguardo do equilíbrio nas relações, reconhecendo a invalidade das eventuais abusividades, como as cláusulas que exigem do contribuinte que abra mão do direito constitucional de acesso ao judiciário.

Importante mencionar, ainda, que, no tocante ao deferimento do parcelamento no momento em que já há processo em curso, cujo objeto é a discussão desse débito, a Fazenda impõe como cláusula que o contribuinte peça a desistência da ação. Sobre essa patente arbitrariedade, Machado (2007, p. 47) dispõe com propriedade que:

Não pode haver extinção de processo sem renúncia expressa. Em se tratando de débito tributário objeto da disputa judicial em andamento, se a lei exige a desistência com a expressa renúncia do direito em que se funda, e não ocorre tal renúncia, o fato de ser deferido o parcelamento pela autoridade administrativa não implica a possibilidade de extinção do processo sem resolução do mérito, embora possa implicar a exclusão do contribuinte do programa de parcelamento.

Nesse sentido, decidiu o STJ quando do julgamento do REsp 1.124.420/MG:

(...) 2. A existência de pedido expresso de renúncia do direito discutido nos autos. É *conditio iuris* para a extinção do processo com resolução do mérito por provocação do próprio autor, residindo o ato em sua esfera de disponibilidade e interesse, não se podendo admiti-la tácita ou presumidamente, nos termos do art. 269, V, CPC ou sem julgamento de mérito. (precedentes...). [...] 4. A resposta à questão da extinção da ação de embargos dar-se com (art. 269, V, do CPC) ou sem (267 do CPC) julgamento do mérito há de ser buscada nos



próprios autos do processo extinto, e não na legislação que rege a homologação do pedido de inclusão no Programa, na esfera administrativa...7. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1124420/MG, Rel. MINISTRO LUIZ FUX, Nov/2009).

Diante de tais considerações, não obstante a obtenção de parcelamento tributário verifica-se que, caso o contribuinte identifique alguma causa capaz de invalidar a obrigação tributária que deu origem à confissão e à renúncia ao direito de questionar, poderá sim, “bater nas portas” do Judiciário a fim de ver a arbitrariedade à qual foi submetido, sanada, prestigiando-se assim a inafastabilidade da jurisdição (CF/88, art. 5º, XXXV.).

### **3.3 Mecanismos processuais para promover o questionamento posterior**

Admitida a hipótese da retratabilidade da confissão, bem como do questionamento do objeto parcelado perante o Fisco, importante acrescentar os mecanismos processuais responsáveis pelo questionamento na via judicial.

De início ressalta-se o Código Tributário Nacional em seu artigo 165 confere ao contribuinte o direito de se ver ressarcido total ou parcialmente do valor recolhido indevidamente. Sobre o tema, esclarece com clareza Machado Segundo (2012, p. 421):

O Poder Público, apresentado por pessoas físicas tão falíveis como quaisquer outras, por vezes, edita normas inválidas, efetua lançamentos improcedentes, e julga administrativamente de modo equivocado. Tudo isso gera, invariavelmente, o pagamento de tributos indevidos. O contribuinte, por sua vez, eventualmente comete equívocos que o levam a recolher aos cofres públicos quantias superiores às devidas.

Tais recolhimentos indevidos geram o direito à restituição, usualmente chamada, no âmbito processual tributário, de “repetição do indébito”. A ação de conhecimento que tem por finalidade obter o reconhecimento desse direito, com a condenação do ente público à correspondente restituição, chama-se se “ação de repetição do indébito”.



Diante desse instrumento previsto em prol do contribuinte, verificada alguma das hipóteses que fizeram o sujeito recolher indevidamente algum tributo ou em valor maior, através do benefício fiscal do parcelamento, poderá se valer da ação de repetição do indébito, a fim de ver referido valor ressarcido. Nesse sentido, é o posicionamento de Palsen (2013, p. 1139): “A confissão da dívida no direito tributário não impede a discussão da obrigação e, inclusive, a pretensão de repetição de indébito do montante que com base nela tenha sido pago”.

Nessa mesma linha, já se manifestou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.202.871/RJ, julgado em 01 de março de 2011, de relatoria do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISCUSSÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. 1. A confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos tributários não impede sua posterior discussão judicial quanto aos aspectos jurídicos. Os fatos, todavia, somente poderão ser reapreciados se ficar comprovado vício que acarrete a nulidade do ato jurídico. 2. Posição consolidada no julgamento do REsp 1.133.027-SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.10.2010, pendente de publicação, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008.3. Agravo regimental não provido. (STJ, 2ª T. AgRgREsp 1.202.871/RJ, rel. Min CASTRO MEIRA, DJU 17.03.2011).

Outro instrumento adequado para se discutir a exação, caracteriza-se pela ação anulatória de débito fiscal. Nas palavras de Cais (2013, p. 460 e 461):

A ação anulatória de débito fiscal pode ser promovida pelo contribuinte contra a Fazenda Pública, tendo, como pressuposto, a preexistência de um lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, com sentença de resolução do mérito que o declare inexigível.

Porém, cumpre ressaltar que o cenário muda quando se trata de parcelamentos realizados diante de uma execução fiscal ajuizada em face do contribuinte, que, quando citado, a fim de evitar os percalços decorrentes de uma ação fiscal, pleiteou perante a Administração Pública a adesão a um parcelamento.



Nesse caso, uma vez parcelado o débito, conforme narrado em capítulo precedente, importará em suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, da execução fiscal, que ficará suspensa até o adimplemento de todas as parcelas pactuadas. Frise-se que a ação de execução fiscal ficará suspensa por força do parcelamento.

Caso o contribuinte, nesse período de suspensão, vislumbre alguma situação capaz de invalidar o objeto da dívida confessada poderá sim questionar o valor na esfera judicial. Ocorre que, o ajuizamento puro e simples de uma ação de repetição do indébito ou ação anulatória, faria com que a Fazenda Pública suspendesse imediatamente os efeitos do parcelamento - em razão do descumprimento da cláusula da renúncia - dando prosseguimento à execução fiscal.

Partindo dessa premissa, verifica-se a necessidade de antes de ajuizado o instrumento cabível para a discussão do débito parcelado, o manejo de uma ação cautelar preparatória, requerendo ao juízo que garanta a manutenção do contribuinte no parcelamento pactuado, até que a ação principal tenha seu mérito julgado, evitando-se, assim, os efeitos de uma ação de execução fiscal em curso.

Seguindo essa linha, Machado Segundo (2012, p. 395) leciona que diante de um parcelamento perante a Administração Pública:

O depósito de cada parcela que se vence e se torna exigível, porém, torna imperioso o manejo de ação cautelar visando à manutenção do parcelamento. Do contrário, a Fazenda Pública, poderia rescindir o parcelamento firmado, restabelecendo a exigibilidade imediata de seu montante integral e tornando as quantias já pagas insuficientes para a sua suspensão.

Por isso, deve-se, em casos assim, manejar ação cautelar com pedido de liminar, com o propósito de manter o parcelamento já firmado, e a suspensão do crédito tributário dele decorrente, esclarecendo-se ao juiz que serão depositadas em juízo - em vez de serem pagas - as parcelas que forem vencendo. Como pressupostos para o deferimento da medida cautelar, poderão ser demonstrados, entre outros fatores: (a) a prévia existência do parcelamento, que inviabiliza o depósito integral (as parcelas não estão vencidas e, por isso, não são todas ainda exigíveis); (b) a inexistência de prejuízo para ambas as partes com a manutenção do parcelamento e o depósito das parcelas, pois, conquanto haja dilação no prazo para pagamento das parcelas, o parcelamento implica o acréscimo dos juros inerentes ao financiamento; (c) para que subsista a



exigibilidade do montante integral do crédito tributário parcelado, cada parcela, na medida em que se vencer, será devidamente depositada, sem qualquer prejuízo para a entidade que concedeu o parcelamento.

Por fim, importante mencionar que, conforme analisado anteriormente, caso haja uma discussão acerca do débito em curso, por meio de “Embargos do Executado”, a superveniência de um parcelamento não pode ocasionar automaticamente a extinção do processo com resolução do mérito, pelo simples fato da aderência ao instituto. Para tanto, deve haver pedido expresso da parte, conforme orientação do STJ quando do julgamento do REsp 1.124.420/MG.

### **3.4 A posição do superior tribunal de justiça**

A possibilidade de se questionar um débito tributário após um parcelamento, em que se opera a “confissão da dívida” discutida na presente pesquisa, representa um tema de constante oscilação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Imperioso registrar que no ano de 2010, através do julgamento do REsp 1.133.027-SP, julgado em 13 de outubro de 2010, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, § 1º, DO CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL.

Esse respeitável e acertado entendimento foi sendo seguido pelo tribunal ao longo dos anos seguintes. Porém, a partir do ano de 2012, houve algumas decisões em sentido em contrário, entendendo que a confissão de dívida implicava carência de ação no caso de um questionamento posterior. Porém, tratam-se de decisões esparsas, que não devem prevalecer, no sentido de que o posicionamento anterior foi firmando em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia, devendo



preponderar na tentativa de se estabelecer qual é o real entendimento deste Egrégio Tribunal.

## CONCLUSÃO

De tudo quanto foi exposto no presente trabalho, conclui-se ao final que é plenamente possível o questionamento judicial posterior a uma confissão de dívida realizada em razão de um parcelamento tributário.

Após tecer uma análise sobre a formação do crédito tributário, constatou-se que uma obrigação tributária decorre da incidência da lei sobre determinado fato e não da vontade do contribuinte, ou seja, constitui-se em obrigação *ex lege*. Por essa razão, a confissão não tem o condão de inibir um questionamento posterior, que geralmente é fundado na invalidade da própria lei.

Demonstrou-se que a necessidade da regularidade fiscal, a fim de possibilitar o exercício de diversos direitos, aliada às consequências nefastas que uma ação de execução fiscal pode gerar para o contribuinte representam as grandes causas da alta adesão aos parcelamentos tributários.

Os contribuintes, ao requererem o benefício fiscal do parcelamento, são coagidos a concordar com as cláusulas da confissão da dívida e da renúncia ao direito de questionar o objeto parcelado.

Acerca da repercussão da confissão da dívida assinada pelo contribuinte, ficou claro que esta incide sobre o plano dos fatos, não podendo impedir uma discussão de cunho manifestamente jurídico. Verificou-se que a retratabilidade da confissão será possível nos casos de ocorrência de erro quanto ao fato confessado, de inexistência do fato gerador ou até mesmo quando o fato gerador não tenha ocorrido no modo pelo qual foi confessado, bem como quando a lei que deu origem ao tributo for declarada inconstitucional.

No tocante à cláusula da renúncia ao direito de questionar o débito parcelado é cediço que, além de ser abusiva, é inconstitucional, tendo em vista que desafia garantia constitucional, de que a lei, de forma alguma, afastará da



apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito, direito de ação, corolário do princípio da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, XXXV, CF/88).

É inaceitável que essa garantia seja afastada em razão da conveniência da Administração Pública. Assim, diante da flagrante arbitrariedade, afirma-se com propriedade sobre a possibilidade de questionamento posterior, devendo referidas cláusulas adesivas ser consideradas nulas.

## **THE JUDICIAL INQUIRY IN REAR FACE OF CONFESSION TAX DEBT**

### **ABSTRACT**

This paper aims at discussing if a tributary debt parceled by the taxpayer, by virtue of the necessity of fiscal constancy, may be subsequently challenged in court. Such inquiry shows itself relevant due to the imposition by the State Treasury as an indispensable condition to the tributary installment payments that the taxpayer acknowledges the debt and waives the right of taking the analysis of the debt effectiveness to the courts. What is intended to be left transparent, actually, is that the adherence to a payment in installments represents an intention of discharging the debt, not meaning that it is not aspired a hereafter contemplation of the merits of the debt. The acknowledgment cannot be taken as irreversible, since it deals with facts. Afterwards being noticed the inexistence of the confessed tax triggering event, the debt acknowledgement may not subsist. Another conjecture is referred to a confession based on legally established duty that was posteriorly declared unconstitutional.

**KEYWORDS:** INSTALLMENT PAYMENTS. ACKNOWLEDGMENT OF DEBT. POSTERIOR COURT CHALLENGE.



## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: RT, 1969.

\_\_\_\_\_. **Hipóteses de incidência tributária**. 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. In: *Vade Mecum Saraiva*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Confissão de dívida tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 08/2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Parcelamento, confissão de dívida e questionamento judicial**. 2007. Disponível em: <<http://direitoedemocracia.blogspot.com.br/2007/08/parcelamento-confisso-de-dvida-e.html>>. Acesso em: 09/2013.

\_\_\_\_\_. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao código de Processo Civil**. 3. ed., atualização legislativa de Sérgio Bermudes. Rio de Janeiro: Forense, 2001, tomo IV.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.