



PATRÍCIA DE CARVALHO ARCÚRIO

**DISCUSSÃO DE QUESTÃO FÁTICA, CONSTANTE DE CONFISSÃO DE DÍVIDA,
QUE FUNDAMENTA PEDIDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO,
NO ÂMBITO DA AÇÃO ANULATÓRIA - TEMA 375/STJ**

BRASÍLIA – DF

2020

PATRÍCIA DE CARVALHO ARCÚRIO

DISCUSSÃO DE QUESTÃO FÁTICA, CONSTANTE DE CONFISSÃO DE DÍVIDA,
QUE FUNDAMENTA PEDIDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO, NO
ÂMBITO DA AÇÃO ANULATÓRIA - TEMA 375/STJ

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários – IBET, como requisito
para conclusão do Curso de Especialização
em Direito Tributário.

Professora Orientadora: Carla de Lourdes
Gonçalves

BRASÍLIA – DF

2020

Dedico este trabalho ao meu esposo, João,
e ao meu filho, Iohan Luca, em razão do
apoio e da compreensão nos momentos de
ausência.

ARCÚRIO, Patrícia de Carvalho. *Discussão de questão fática, constante de confissão de dívida, que fundamenta pedido de parcelamento de débito tributário, no âmbito da Ação Anulatória – Tema 375/STJ*. 2020. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET.

RESUMO

Neste trabalho, procurou-se analisar a possibilidade de discussão das questões fáticas relativas à confissão de dívida, que serviu de fundamento para o pedido de parcelamento de débitos tributários, no âmbito da Ação Anulatória. Abordou-se, para tanto, o instituto da Ação Anulatória, com a sua definição e as hipóteses de cabimento. Tratou-se, de outro lado, dos efeitos da confissão da dívida como requisito para a concessão do parcelamento tributário, com abordagem a respeito do objeto da confissão, fazendo-se, ainda, uma excursão sobre a renúncia ao direito em que se funda a ação, na busca do referido benefício fiscal. Passo seguinte, restou analisada a possibilidade de, após confessada a dívida, com a renúncia ao direito em que se funda a ação e o consequente parcelamento tributário, discutir-se, em Ação Anulatória, questões fáticas relativas à confissão perpetrada no intuito da aquisição do parcelamento mencionado. Análise feita a partir do arcabouço doutrinário, do texto constitucional e do Código Tributário Nacional. Ao final, foi abordado o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto ao tema, sob o julgamento de Recurso Especial repetitivo (REsp 1.133.027/SP), cotejando o que restou afirmado no presente trabalho monográfico e a tese firmada pelo Tribunal (Tema 375/STJ).

Palavras-chave: Ação Anulatória. Confissão de dívida. Parcelamento tributário.

ABSTRACT

In this work, we sought to analyze the possibility of discussing the factual issues related to the debt confession, which served as a basis for the request for payment of tax debts in installments, within the scope of the Annulment Action. Therefore, the annulment action institute was approached, with its definition and the appropriate hypotheses. On the other hand, it was about the effects of the debt confession as a requirement for the granting of tax installment payments, with an approach regarding the object of the confession, and an excursion on the waiver of the right on which the action, in search of the referred tax benefit. The next step was to analyze the possibility of, after confessing the debt, with the waiver of the right on which the action is based and the consequent tax installment, discussing, in Annulment Action, factual issues related to the confession perpetrated in order to acquire the installments mentioned. Analysis based on the doctrinal framework, constitutional text and the National Tax Code. At the end, the understanding reached by the Superior Tribunal de Justiça on the subject was addressed, under the judgment of a repetitive Special Appeal (REsp 1.133.027/SP), collating what remained stated in the present monographic work and the thesis signed by the Court (Theme 375/STJ).

Keywords: Annulment Action. Debt confession. Tax installment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. AÇÃO ANULATÓRIA	9
1.1 Conceito	9
1.2 Cabimento	11
1.3 Diferença entre Ação Anulatória e Ação Declaratória	14
2. CONFISSÃO DE DÍVIDA COMO REQUISITO PARA PEDIDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO	16
2.1 Parcelamento	16
2.2 O objeto da confissão.....	19
2.3 Renúncia ao direito em que se funda a ação	22
3. O ENTENDIMENTO DO STJ FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.133.027/SP (TEMA 375)	25
3.1 Ação Declaratória x Ação Anulatória	26
3.2 O erro de fato confessado no parcelamento	27
CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS	34

INTRODUÇÃO

Imbuídos do que restou manifestado no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, os constituintes brasileiros deixaram registrado, no art. 3º do referido documento, que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como Estado Democrático que é, constituem-se em “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, “garantir o desenvolvimento nacional”, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” e “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Tais objetivos, para serem alcançados, todavia, requerem investimentos financeiros por parte do Estado.

Sabemos que a receita estatal deriva de duas fontes distintas, a saber, a originária e a derivada. Na primeira, o Estado despe-se do regime jurídico de Direito Público e, como particular, obtém receita por meio de transações comerciais ou empresariais (como no caso de aluguéis, por exemplo). Na fonte derivada, de outro lado, a receita é adquirida com a atuação do Estado, sob o manto do regime jurídico de Direito Público, para, utilizando-se do seu Poder de Império, impor aos cidadãos brasileiros que, em determinadas situações, especificadas em lei, entreguem aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, independentemente da vontade do particular.

Em razão dessa necessidade de persecução de verbas, a Constituição Federal albergou relevantes normas relativas ao Sistema Tributário Nacional, daí, resultando, a legitimidade da tributação no Brasil.

Com o intuito de arrecadação, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, normatiza a relação jurídico-tributária, assim entendida como o vínculo entre o sujeito ativo, que detém o direito subjetivo de exigir de outra pessoa, sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial (art. 3º do Código Tributário Nacional), decorrente de norma jurídica tributária.

Tem o sujeito passivo, portanto, o dever de recolher o tributo. Não o fazendo, o Estado possui meios para persuadi-lo, utilizando-se de Medida Cautelar Fiscal ou Execução Fiscal, na busca da satisfação judicial da obrigação tributária.

Na mesma seara, qual seja, a judicial, o contribuinte conta com medidas para defender seus interesses, tanto no intuito de pleitear direitos que porventura tenha frente à Fazenda, como para defender-se de cobranças que entende injustas. Dentre essas medidas de defesa, encontra-se a Ação Anulatória, prevista na Lei de Execuções Fiscais, objeto de nosso estudo.

Não funcionando como defesa, mas como forma de diminuir a inadimplência, que ocorre em razão da altíssima carga tributária praticada no Brasil, socorre-se o devedor do parcelamento do débito tributário, previsto na Lei 10.522/2002. Têm-se, também, praticado a edição reiterada de normas concessivas de parcelamentos extraordinários, tudo isso na tentativa de minimizar a crescente insolvência porque passa o contribuinte nacional.

Comum a todos os tipos de parcelamento existentes parece ser a regra que exige a confissão da dívida, por parte do contribuinte, como requisito para obtenção da benesse tributária.

O problema apresenta-se na medida em que, por vezes, o contribuinte confessa a dívida, buscando a realização do parcelamento tributário, tão-somente na necessidade de regularização fiscal de seu negócio. Pretende, em alguns casos, apenas a obtenção da certidão negativa para viabilizar a continuidade de sua empresa.

Objetiva este trabalho, então, estudar a possibilidade de discussão, no âmbito judicial, das questões tidas por confessadas pelo contribuinte, com fins de alcançar o parcelamento tributário, em Ação Anulatória. Para isso, foi preciso conceituar Ação Anulatória e estudar o seu cabimento, distinguindo-a da Ação Declaratória. Ainda, estabelecer o objeto da confissão, em caso de parcelamento tributário, e analisar a hipótese de renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação.

Para encerrar a presente monografia, buscou-se traçar paralelos com o julgado do Superior Tribunal de Justiça, que pacificou a jurisprudência, em Recurso Especial julgado sob a sistemática dos repetitivos.

1. AÇÃO ANULATÓRIA

De início, salutar a delimitação da matéria em análise no presente trabalho. Isso porque o Código de Processo Civil vigente, no § 4º do artigo 966, afirma estarem sujeitos à anulação, os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes e homologados pelo juízo, e os atos homologatórios praticados no curso da execução.

Nos casos supramencionados, é de se observar que a Anulatória pretende desconstituir ato praticado no curso de um determinado processo, já em andamento.

Por certo, não é este o objeto da presente monografia. Trata-se, aqui, da Ação Anulatória prevista no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, onde a ação será ajuizada pelo contribuinte, em busca de um provimento jurisdicional. Também faz menção à mesma Anulatória o artigo 169 do Código Tributário Nacional.

É fato a inexistência de uma disciplina processual tributária, motivo pelo qual, subsidiariamente, utiliza-se do Código de Processo Civil para a consecução da máxima prevista na Constituição Federal, de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (artigo 5º, inciso XXXV). Ou seja, o processo judicial instaurado com o ajuizamento da Ação Anulatória (artigo 38 da Lei nº 6.830/80) será regulado pelos artigos 319 e seguintes do Código de Processo Civil.

Mas não há falar, todavia, em confusão entre as duas ações mencionadas. Enquanto na Ação Anulatória prevista no Código de Processo Civil pretende-se anular ato da parte ou ato homologatório, qualquer deles praticado no processo, a Ação Anulatória prevista na Lei de Execuções Fiscais, objeto do presente trabalho, instaura um processo, em busca de uma decisão judicial que, ao final, regulará uma relação jurídico-tributária.

1.1 Conceito

Em razão da necessidade de obtenção de receita, para que se proceda ao bem comum, preconizado pela Constituição Federal do Brasil, o Estado põe-se a tributar, uma vez que esta é a forma mais efetiva de arrecadar recursos.

Surge, então, a relação jurídica tributária, bem definida por Júlio M. de Oliveira, como sendo a relação:

(...) em que há manifestação válida do Estado de Direito construindo a obrigação tributária principal, que se perfaz entre um sujeito ativo (detentor do direito de cobrar determinada quantia em dinheiro) relacionado a um sujeito passivo (detentor de uma obrigação de entregar esta determinada quantia em dinheiro) (OLIVEIRA, 2011, p. 97).

Constituído o crédito tributário, pode a Fazenda Pública da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal ou qualquer outro ente que exerça atividade parafiscal, exigir o adimplemento da obrigação por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária, que é o contribuinte.

O devedor poderá, espontaneamente, resolver o débito tributário, pondo fim à relação jurídica estabelecida. Caso não o faça, a Fazenda Pública possui meios judiciais para exigir o pagamento.

Todavia, por vezes, deixa o contribuinte de pagar o tributo, por não concordar com a exação e, assim, propõe a discussão administrativa da cobrança. A pretensão administrativa do devedor será sempre possível, suspendendo-se, inclusive, a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Vale o registro aqui do disposto no parágrafo único do artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, no sentido de que “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

O transcrito acima deixa clara a possibilidade de discussão judicial da pretensão resistida, sem que haja processo administrativo anterior. Ou seja, pode o administrado entender por bem interpor ação judicial para solução da causa, renunciando à discussão administrativa da demanda.

Daí, surgem as ações judiciais de iniciativa do contribuinte, donde extraímos a Ação Anulatória, prevista no artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

Como já referido anteriormente, não existindo um rito específico para a Ação Anulatória, será ela orientada sob o regime jurídico das ações ordinárias, previsto no direito processual civil, motivo pelo qual deve ser reconhecida como ação tributária imprópria. Tal resta confirmado pelo professor James Marins:

São ações tributárias impróprias por estarem submetidas ao regime jurídico geral de processo civil e carecerem de disciplina legal própria de direito processual tributário, isto é, carecem as ações ordinárias em matéria tributária no Brasil de regime jurídico-processual específico para o trato das lides tributárias e por isso assumem o rito processual das ações ordinárias previsto no CPC/1973, arts. 282 e seguintes e art. 319 do CPC/2015 (MARINS, 2016, p. 456).

Pode-se, então, entender por Ação Anulatória aquela ação comum, proposta pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária que, não se conformando com o ato administrativo praticado, pretende a sua desconstituição, motivo pelo qual, fala-se em, primordialmente, efeito desconstitutivo da sentença proferida.

Registre-se, ainda, que Ação Anulatória, diferentemente do Mandado de Segurança, comporta ampla discussão probatória e não está sujeita ao prazo decadencial de 120 dias.

1.2 Cabimento

Antes de adentrar ao cabimento da Ação Anulatória, mais especificamente, oportuno fazer um esclarecimento acerca do lançamento tributário.

Tomando por empréstimo o conceito de lançamento feito por Carvalho (2018), pode-se afirmar que se trata de ato jurídico administrativo, constitutivo e vinculado, com o qual se insere na ordem jurídica uma norma individual e concreta, cujo antecedente é o fato jurídico tributário e o consequente é a formalização do vínculo obrigacional.

Não se trata de procedimento, uma vez que o lançamento pode consubstanciar-se em ato isolado, independentemente de qualquer outro ato. Muitas vezes, é verdade, o ato de lançamento perfaz-se no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde.

Assim, em sendo ato jurídico administrativo, é certo que somente o agente público pode realizá-lo e tem por finalidade justamente a instauração da relação jurídica tributária, com a determinação da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 147 a 150, afirma a existência de três modalidades de lançamento, que seriam: (i) lançamento de ofício, (ii) lançamento misto ou por declaração e (iii) lançamento por homologação. Tal

classificação tem por base a participação do administrado na apuração do tributo. Assim, no lançamento de ofício, não haveria participação do administrado; no lançamento por declaração, haveria colaboração mútua das partes; e, no lançamento por homologação, todo o trabalho é feito pelo contribuinte, restando ao poder público o dever de homologar os atos praticados.

Desta feita, tendo sido definido, anteriormente, que lançamento é ato jurídico administrativo, por certo que não há como aceitar a participação do administrado nesta hipótese de constituição do crédito tributário.

Assim, quando o Código Tributário Nacional define “modalidades de lançamento”, deve-se entender por espécies de procedimentos, que têm por escopo a persecução tributária, com a formalização e a conseqüente constituição do crédito tributário. Mas, lançamento, de fato, só existe um.

Pois bem.

Nunca é demais lembrar da máxima constitucional, insculpida no artigo 5º, inciso XXXV, no sentido de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Nos termos da Lei de Execuções Fiscais (artigo 38), será admissível, para discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, a hipótese de Ação Anulatória do ato declarativo da dívida.

Também, resta destacado no Código Tributário Nacional, em seu artigo 169, que “prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

Da interpretação conjunta dos referidos dispositivos legais e constitucional, pode-se subentender ser objeto da Ação Anulatória todo e qualquer ato constitutivo do crédito tributário, como o lançamento e as espécies de procedimento antes citados, bem como atos administrativos outros que causam gravame à esfera jurídica do contribuinte, como, por exemplo, no caso de ato administrativo de apreensão de mercadoria.

Esclareça-se que os atos constitutivos do crédito tributário citados, que não o lançamento, são objeto de Ação Anulatória não por serem ato administrativo, mas por constituírem o crédito tributário que, ao que parece, é o sentido que a norma tributária pretendeu dar aos comandos normativos. Por isso, doravante, diremos serem todos “atos administrativos constitutivos do crédito tributário”.

Embora autores como Cais (2013) e Lugones (2001) afirmem que, com a Ação Anulatória, pretende-se a anulação do lançamento fiscal ou uma decisão administrativa denegatória de restituição de indébito tributário, é possível observar que a Anulatória tem um campo de abrangência alargado, mormente em razão do regime processual civil aplicado a ela, cumulado com o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição.

É o que se deduz da lição de Mauro Luís Rocha Lopes:

Embora a anulatória mais comum seja aquela que tem por objeto o débito fiscal, prevê o CTN, em seu art. 169, a ação anulatória da decisão administrativa que indefere pedido de restituição de indébito. O contribuinte pode, ainda, valer-se da ação anulatória para desconstituir decisões proferidas em processos administrativos fiscais que lhe desagradem, como aquelas que não reconhecem direito a isenção ou imunidade (LOPES, 2002, p. 223).

Por fim, é de bom alvitre apontar que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que “é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário” (Súmula Vinculante 28).

Nesse mesmo sentido, já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Especial repetitivo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO CRÉDITO FISCAL. CONDICIONAMENTO AO DEPÓSITO PRÉVIO DO MONTANTE INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A propositura de ação anulatória de débito fiscal não está condicionada à realização do depósito prévio previsto no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, posto não ter sido o referido dispositivo legal recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de incompatibilidade material com o art. 5º, inciso XXXV, verbis: ‘a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito’.

2. ‘Ação anulatória de débito fiscal. art. 38 da lei 6.830/80.

Razoável a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido.’ (RE 105552, Relator Min. DJACI FALCAO, Segunda Turma, DJ 30-08-1985).

3. Deveras, o depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade

do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal, consoante a jurisprudência pacífica do E. STJ. (Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Ag 1107172/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 11/09/2009; REsp 183.969/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2000, DJ 22/05/2000; REsp 60.064/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/1995, DJ 15/05/1995; REsp 2.772/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/1995, DJ 24/04/1995).

4. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (STJ, REsp 962.838/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/12/2009).

Registre-se, assim, que o depósito prévio é mera faculdade do contribuinte, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário e impedir o aforamento da execução fiscal.

1.3 Diferença entre Ação Anulatória e Ação Declaratória

Primeiramente, é fato que ambas as ações são regidas pelo rito comum do Código de Processo Civil, devendo ser consideradas, portanto, ações tributárias impróprias, que apresentam, entre elas, basicamente duas distinções apenas.

Barbi (1977, p. 106) afirma que “a ação anulatória de débito fiscal nada mais é do que uma ação declaratória negativa, em que se pretende o reconhecimento da inexistência de uma dívida fiscal”.

Discorda-se dessa tese, entretanto.

Como explica Cleide Previtalli Cais:

(...) o efeito da sentença declarativa, segundo Pontes de Miranda, ‘é a prestação jurisdicional que se entrega a quem pediu a tutela jurídica sem querer ‘exigir’’, já que no fundo, ‘protege-se o direito ou a pretensão somente, ou o interesse em que alguma relação jurídica não exista, ou em que seja verdadeiro, ou seja falso, algum documento’, sendo típico caso de pretensão à sentença declarativa, sem outra

eficácia relevante que a da coisa julgada material, enquanto o efeito da sentença constitutiva é mais amplo, porque quem 'constitui faz mais do que declarar', quem somente declara não constitui, se abstém de constituir, enquanto a 'constitutividade muda em algum ponto, por mínimo que seja, o mundo jurídico'. Considerando que na ação anulatória de débito fiscal ocorre efeito constitutivo, são diferentes os reflexos provocados pela ação declaratória negativa e pela ação anulatória de débito fiscal (CAIS, 2013, p. 464/465).

Por certo, enquanto na Ação Anulatória pretende-se anular ou desconstituir um ato administrativo perpetrado em desalinho com o entendimento do contribuinte, na Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária almeja-se o reconhecimento de ausência de vínculo entre sujeito ativo e passivo, por restar maculado qualquer dos critérios da regra matriz de incidência.

Também marca a diferença entre as ações mencionadas, o fato de que, enquanto a Anulatória pressupõe a existência de um ato administrativo causador de gravame ao contribuinte, a Declaratória pode ser intentada tão somente para esclarecer ponto controvertido da hipótese de incidência, como quando a parte ajuíza Ação Declaratória, pretendendo seja reconhecida a ocorrência da prescrição ou da decadência.

2. CONFISSÃO DE DÍVIDA COMO REQUISITO PARA PEDIDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO

Não há dúvidas acerca do interesse do contribuinte na demonstração, administrativa ou judicialmente, da legalidade dos atos por ele praticados.

Também é certo que a adesão ao parcelamento do débito tributário, ofertado pelo Fisco, é de grande relevância, não só pela dilatação do prazo para o pagamento, mas porque a diminuição da dívida salta aos olhos do contribuinte, mormente em razão da retirada ou diminuição do valor relativo às penalidades, decorrentes do não adimplemento no prazo legal.

Outra grande valia da adesão ao parcelamento tributário é a manutenção do funcionamento regular da empresa, posto que referida adesão permite a emissão das certidões necessárias ao trâmite empresarial.

Como requisito para aderir aos parcelamentos, as leis que os regem exigem a confissão da dívida e a renúncia ao direito em que se funda qualquer ação, que já esteja, ou não, sendo processada.

Daí a necessidade do estudo dos institutos ora mencionados.

2.1 Parcelamento

A Lei Complementar 104/2001 introduziu, no nosso ordenamento, a figura do parcelamento tributário, como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do Código Tributário Nacional), determinando sua subordinação ao princípio da estrita legalidade tributária, ou seja, somente a lei poderá dizer a forma e as condições necessárias para a sua concessão (art. 155-A do Código Tributário Nacional).

Surgiu como um estímulo ofertado pelo Poder Público, ao contribuinte devedor, a fim de regularizar sua situação perante o Fisco. Trata-se, portanto, de benesse oferecida pela Fazenda Pública, que favorece o contribuinte, uma vez que facilita a regularização fiscal, na busca da atuação regular da empresa.

Esse entendimento, contudo, não é unânime. É o que se extrai do seguinte trecho:

Para adesão a estes programas de parcelamentos, a lei impõe uma série de exigências que em nada, absolutamente nada, se assemelha a uma 'verdadeira benesse', dentre as quais se destaca a confissão irretratável e irrevogável do débito parcelado; a desistência da ação ou recursos/reclamações administrativos relativos ao débito submetido a parcelamento e, ainda, a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, proposta ou não (BILHIM, 2012, p. 120).

Por óbvio, que o benefício concedido também aproveita ao Erário, na medida em que incrementa a arrecadação fiscal, necessária à realização dos fins sociais já referidos. Todavia, tal fato não descaracteriza a benesse do Poder Público ao endividado contribuinte.

É certo, de qualquer forma, que o parcelamento tributário é uma dilação do prazo de pagamento, deferido pela Administração Pública, buscando minimizar o impacto da tributação na contabilidade da empresa. É, como afirma Sales (2015, p. 12), "um procedimento para a realização do pagamento do débito".

Importante registrar que, com pagamento, não se confunde. Isso porque, o pagamento, como forma indiscutível de extinção da obrigação tributária (art. 156, I, do Código Tributário Nacional), resolve de pronto o débito. Tal não ocorre com o parcelamento, que, previsto no Código Tributário Nacional (art. 151, VI), como causa de suspensão da exigibilidade do crédito, mantém a obrigação tributária até a quitação do débito, ou seja, até o pagamento da última parcela do acordo.

Também nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. NÃO-EQUIVALÊNCIA AO PAGAMENTO. PERÍODO ANTERIOR OU POSTERIOR À EDIÇÃO DA LC 104/01. IRRELEVÂNCIA PARA O CASO.

1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o parcelamento não equivale ao pagamento, descaracterizando-se, assim, a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN capaz de afastar a multa moratória.

2. A Primeira Seção desta Corte, quando do julgamento do REsp n. 1.102.577/DF, rel. Ministro Herman Benjamin, no sistema do novel art. 543-C do CPC, trazido pela Lei dos Recursos Repetitivos, ratificou o referido posicionamento.

[...]

4. Agravo regimental não provido (STJ, AgRg no Ag 1.035.788/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/09/2010).

De outro lado, Carvalho (2015, p. 561) afirma que “se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória), como vêm proclamando, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira”.

Contudo, embora sejam ambos os institutos hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, é certo que existem diferenças entre eles.

A redação do parágrafo 2º do art. 155-A do Código Tributário Nacional, ao dispor que “aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento, as disposições desta Lei, relativas à moratória”, demonstra claramente a distinção das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso porque, o parcelamento será regido na forma da lei que o instituir, aplicando-se a ele, somente de forma subsidiária, as disposições legais referentes à moratória.

Outra distinção está no fato de que, enquanto a moratória será concedida relativamente aos créditos ainda não vencidos, não havendo, por isso, incidência de juros no montante devido (arts. 154 e 155 do Código Tributário Nacional), o parcelamento será concedido a crédito já constituído e vencido, com sujeição à atualização monetária, multa e juros legais.

Outro não foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando chamado a se pronunciar sobre o assunto:

RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - PARCELAMENTO E MORATÓRIA - DIFERENCIAÇÃO - LEI ESTADUAL DE SÃO PAULO N.º 6374/89, ART. 100 - OFENSA AO ART. 97, VI DO CTN.

I - O parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida, no parcelamento, incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento.

II - Sendo o parcelamento uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida, não se verifica a apontada ofensa ao art. 97, inc. VI do CTN.

III - A jurisprudência desta Corte entende que não é matéria de reserva legal a fixação do prazo de pagamento de tributos, podendo ser feita por decreto regulamentador, não constituindo, portanto afronta aos princípios da não-cumulatividade e da legalidade.

IV - O art. 97 do CTN não elenca matérias ligadas a prazo, local e forma de pagamento como sujeitas à reserva legal.

Recurso a que se dá provimento (STJ, REsp 259.985/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, DJ de 11/09/2000).

Por fim, é bom que se esclareça que o parcelamento também não se qualifica como transação. De ser ver que a transação é caracterizada pela realização de concessões mútuas - do contribuinte e do Fisco -, com o objetivo de extinção do crédito tributário (art. 156, III, do Código Tributário Nacional). De outro lado, o parcelamento caracteriza-se pela adesão do contribuinte às regras previamente estabelecidas em lei, editada pela Administração Pública, não havendo falar em relação de concessões mútuas. Com a concessão do parcelamento, reitera-se, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário e, não, se extingue a obrigação tributária.

Assim, o parcelamento tributário nada mais é do que procedimento de pagamento de tributo que, como forma autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, terá regramento específico previsto em lei.

2.2 O objeto da confissão

Como visto, o parcelamento tributário terá seu regramento especificado em lei. Comumente, as leis que regem os parcelamentos tributários condicionam a adesão à confissão do débito e à renúncia ao direito em que se funda a ação, esta proposta ou não.

Exemplo dessa exigência, encontra-se no art. 12 da Lei 10.522/2002, aduzindo que “o pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação” (com redação dada pela Lei 11.941/2009).

E confessar, nos termos do art. 389 do Código de Processo Civil vigente, é admitir como verdadeiro fato contrário ao seu interesse e favorável à parte contrária, judicial ou extrajudicialmente.

Afirma Bilhim (2012, p. 116) que a confissão consiste “em uma declaração voluntária pronunciada por uma parte sobre a veracidade da ocorrência de um determinado evento no mundo dos fatos, a qual servirá de prova contra a própria parte que a pronunciou”.

Apesar de já ter sido considerada a rainha das provas, a confissão, hoje, encontra-se no mesmo patamar das outras provas existentes, mormente em razão do livre convencimento motivado do juízo, inserto no art. 371 do Código de Processo Civil. Por isso, afirmam Borges e Neto (2008, p. 306) que “a força probante da confissão deve ser analisada diante das demais provas existentes no caso concreto, de forma a prevalecer a versão condizente com o livre convencimento do julgador”.

Diz-se, então, que o objeto da confissão é o fato. Daí a importância de delimitar o instituto.

De início, no mundo fenomênico, tem-se o acontecimento da vida real, chamado de evento, sobre o qual não houve qualquer descrição linguística. Após o relato deste evento, situando-se o acontecimento no tempo e no espaço, pode-se caracterizar o fato. Este fato, por sua vez, será jurídico quando relatado em linguagem jurídica, pela autoridade competente (CAVALHO, 2018).

Dizendo de outra forma, o evento é o acontecimento no mundo fenomênico, que, após o seu relato, numa primeira descrição linguística, situando-o num determinado tempo e espaço, será considerado um fato. Por fim, terá importância no mundo jurídico, o fato que se traduziu em linguagem jurídica competente.

Assim, tem-se que o fato é a descrição do evento, que pode ou não ser introduzido na seara jurídica, conforme haja ou não a comprovação do acontecimento, o que irá afirmar ou infirmar o fato.

Além disso, Ávila (2011) enfatiza que o contribuinte não pode emitir enunciativos prescritivos de obrigações. Para tanto, afirma que:

(...) a confissão do contribuinte não abrange, nem pode abranger, a qualificação jurídica dos fatos. Assim, também no âmbito tributário, o contribuinte só pode emitir enunciados descritivos de fatos, nunca qualificativos de fatos geradores. O contribuinte, por exemplo, pode afirmar que recebeu valores, mas não pode qualificar esses valores como renda ou como indenização; pode declarar que vendeu uma mercadoria, mas não pode qualificar essa venda como geradora do dever de pagar determinado imposto. Não fosse assim, bastaria ao contribuinte confessar sua imunidade ou a isenção das operações que praticou para deixar de ser onerado por qualquer encargo tributário (ÁVILA, 2001, p. 263).

Por isso, afirma Bilhim (2012):

O que importa na confissão não é a vontade do confitente de produzir os efeitos jurídicos dela decorrentes, mas, sim, a exata percepção dos fatos confessados (os efeitos jurídicos da confissão advêm diretamente da lei): a vontade do confitente dirige-se à declaração de um fato e não à produção de um efeito jurídico (BILHIM, 2012, p. 117).

No mesmo sentido, assevera Gonçalves (2018, p. 131) que “o contribuinte só pode emitir enunciados descritivos de fatos, nunca prescritivos de obrigações”. Isso porque cabe ao Poder Público a criação e a declaração de validade da norma jurídica que institui o tributo, de forma que o fato confessado, em si, pode ser irrelevante para o mundo jurídico.

Machado Segundo (2008) sentencia, então, que a utilidade da confissão está na inversão do ônus da prova, porquanto, havendo a comprovação do fato, com a confissão, fica o Poder Público dispensado de produção de qualquer prova relativa ao acontecimento gerador da dívida.

Sendo, portanto, o fato o objeto da confissão, resta esclarecer que não são todos os fatos que podem ser confessados.

Nos termos do artigo 392 do Código de Processo Civil, não será admitida, em juízo, a confissão acerca de fatos relativos a direitos indisponíveis. Tal imposição legal, além de reafirmar a condição de que a confissão incide somente sobre fatos, revela que esses direitos indisponíveis devem ser observados, não só pelos cidadãos, mas pelo Estado, garantidor que deve ser dos direitos e garantias fundamentais insertos na Constituição Federal (GONÇALVES, 2018).

Também, importante observar o caráter indivisível da confissão. Em regra, não pode a parte invocar como prova apenas a parte da confissão que lhe aproveita. Ao indicar a confissão como prova, a parte a aceita por inteiro. A confissão da confissão, porém, será admitida quando o confitente aduzir fatos novos, que poderá ser utilizado como fundamento de defesa de direito material ou de reconvenção. É o disposto no artigo 395 do Código de Processo Civil.

Quanto a ser irretroatável a confissão, por certo que não há previsão legal nesse sentido. Quem pensa ser irretroatável a confissão, afirma que assim o é, em razão do elemento subjetivo que orienta a vontade de confessar o evento. Todavia, a adição de novos fatos à confissão justifica sua retração, mormente considerando, na esfera judicial, a livre convicção do juízo, que analisará, na tomada de decisão, as demais provas constantes dos autos (BILHIM, 2012).

Por fim, o artigo 393 do Código de Processo Civil aduz ser irrevogável a confissão, podendo ser anulada se decorrente de erro de fato ou de coação.

Para certeza das coisas, importante delimitar que, “enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta” (CARVALHO, 2016, 243).

Isso quer dizer que, se o desajuste for tão-somente no interior da norma individual e concreta, seja no antecedente ou no conseqüente, tem-se um erro de fato. De outro lado, se o desajuste envolver duas normas, uma individual e concreta, e outra, geral e abstrata, o erro será de direito.

Invoca-se, nesse sentido, o entendimento abaixo:

(...) somente o erro de fato é capaz de revogar a confissão, haja vista que o que se confessa são os fatos e não o direito incidente sobre ele. O erro de direito, aquele sobre os efeitos jurídicos do ato, em regra, não impede que o fato declarado seja certo, logo, não tem o condão de invalidá-la (BILHIM, 2012, p. 119).

Quanto à irrevogabilidade da confissão, deve ser aceitável tal característica, ressaltando, entretanto, a possibilidade de a confissão ser anulada por uma segunda linguagem, onde reste demonstrado o descompasso entre o enunciado pelo confitente e as provas da constituição do fato (GAUDÊNCIO, 2008).

Conforme pontua Guerrero (2019), há de se observar a flexibilização das cláusulas de irrevogabilidade e de irrevogabilidade da confissão, pois tais restrições buscam afastar o sujeito passivo das garantias constitucionais e dos direitos fundamentais a ele dispensados pela Constituição Federal, configurando-se demasiadamente arbitrárias tais imposições.

2.3 Renúncia ao direito em que se funda a ação

Já restou afirmado que, como regra, as leis que regem os parcelamentos tributários condicionam a adesão à confissão do débito e à renúncia ao direito em que se funda a ação. E, não se trata, apenas, de ação que esteja em curso, mas a renúncia

pretendida abarca, também, o ingresso de qualquer ação judicial posterior ao término de um processo administrativo.

A renúncia ao direito em que se funda a ação difere da confissão na medida em que esta refere-se estritamente aos fatos ocorridos, não importando as consequências jurídicas advindas da confissão, e aquela diz respeito ao fato jurídico objeto da incidência da norma. Quando se renuncia, na verdade, há o reconhecimento da ausência de fundamento para a ação judicial, seja ela já proposta ou que está por vir.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgado da Relatoria da Ministra Eliana Calmon, já deixou consignado que:

A renúncia é ato privativo do autor, que pode ser exercido em qualquer tempo ou grau de jurisdição, independentemente da anuência da parte contrária, ensejando a extinção do feito com julgamento do mérito, o que impede a propositura de qualquer outra ação sobre o mesmo direito. É instituto de natureza material, cujos efeitos equivalem aos da improcedência da ação e, às avessas, ao reconhecimento do pedido pelo réu (STJ, REsp 555.139/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ de 13/06/2005).

Resta saber se a adesão a parcelamento tributário pode impedir o contribuinte de discutir judicialmente a obrigação tributária imposta. O professor Ávila (2011) convida a uma reflexão acerca da possibilidade de renúncia ao direito de petição.

E, como direito fundamental que é, o direito de petição só pode ser abdicado pelo cidadão de forma voluntária, não importando em renúncia. Por isso, afirma:

Mesmo nessas situações em que o indivíduo pode privar-se de manifestações concretas dos seus direitos fundamentais, ele deve fazê-lo com voluntariedade e de maneira inequívoca. Sendo assim, quando houver erro, dolo, obtenção da manifestação por meios duvidosos ou fraudulentos, coação, ameaça e garantia de vantagem, a voluntariedade da sua manifestação estará comprometida (ÁVILA, 2011, p. 267).

De fato, a manifestação de vontade, no sentido de renunciar ao devido processo legal, a fim de discutir cobrança indevida, afeta diretamente princípios constitucionais estruturantes do Estado Democrático de Direito, como o da Legalidade, da Igualdade e da Universalidade da Jurisdição (ÁVILA, 2011).

Registre-se, ainda, mais uma vez neste trabalho, a Inafastabilidade da Jurisdição (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal), que, por óbvio, como preceito constitucional que é, não pode ser apartada por meio de confissão havida em processo de parcelamento tributário.

Por isso, afirma Dexheimer que “a garantia dos direitos fundamentais só pode ser efetivada quando, no caso de sua violação, houver uma instância independente que restabeleça a sua integridade” (DEXHEIMER, 2015, p. 141).

3. O ENTENDIMENTO DO STJ FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.133.027/SP (TEMA 375)

Para análise da matéria, importante aqui a transcrição da ementa do referido julgado:

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.

1. A Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).

2. A este poder/dever corresponde o direito do contribuinte de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.

3. Caso em que a Administração Tributária Municipal, ao invés de corrigir o erro de ofício, ou a pedido do administrado, como era o seu dever, optou pela lavratura de cinco autos de infração eivados de nulidade, o que forçou o contribuinte a confessar o débito e pedir parcelamento diante da necessidade premente de obtenção de certidão negativa.

4. Situação em que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento, ocasionando a invalidade da confissão.

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008 (STJ, REsp 1.133.027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 16/03/2011).

A tese firmada, quando do julgamento acima, restou assim descrita:

A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude) (Tese 375).

Agora, diante do julgado do Superior Tribunal de Justiça, resta fazer uma análise da questão, observados os elementos conceituais traçados no presente trabalho.

3.1 Ação Declaratória x Ação Anulatória

Por primeiro, esclareça-se que o julgado não trata, especificamente, de qual ação cabível, para fins de revisão do quanto confessado, no intuito da obtenção do parcelamento tributário.

No caso concreto, houve ajuizamento de Ação Declaratória, cumulada com repetição de indébito, por parte do contribuinte, pretendendo a anulação dos autos de infração lavrados com base em dados constantes da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, em que ocorreu posterior confissão e parcelamento do débito.

Julgada procedente a Ação, foi interposta Apelação, que restou parcialmente provida, tão-somente para excluir a condenação da municipalidade ao pagamento dos honorários advocatícios.

No Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado acima, a discussão ficou adstrita à possibilidade de anulação de auto de infração, cujo débito já havia sido parcelado, com a confissão irrevogável e irretratável do contribuinte.

Por certo, então, vê-se a ausência de discussão do cabimento da Ação Declaratória, para a obtenção do resultado pretendido pelo contribuinte que, desde o início, presumiu-se cabível. E, embora não tenha sido objeto do recurso, cabe aqui uma análise da matéria.

Como visto no presente trabalho, embora a Ação Anulatória e a Ação Declaratória sejam consideradas ações tributárias impróprias, entre elas existem duas distinções básicas.

A primeira, reside no resultado pretendido, ou seja, na Anulatória, pretende-se anular um ato administrativo perpetrado em descompasso com o entendimento do contribuinte, e, na Declaratória, intenciona o contribuinte o reconhecimento da ausência de vínculo entre os sujeitos ativo e passivo, por entender maculado qualquer dos critérios da regra matriz de incidência tributária.

A segunda diferença está no fato de que a Ação Anulatória pressupõe a existência de um ato administrativo causador de algum gravame ao contribuinte e a Ação Declaratória não requer este pressuposto, podendo ser intentada apenas para esclarecer a existência de ponto controvertido da hipótese de incidência.

Dito isso, parece acertada a ausência de discussão acerca do cabimento da Ação Declaratória, para o fim específico do processo, uma vez que adequado o seu manejo ao fim almejado.

Todavia, cabe analisar, aqui, se a interposição de Ação Anulatória, prevista no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, para o caso dos autos, teria o condão de ofertar ao contribuinte o resultado pretendido.

E a resposta há de ser afirmativa. Isso porque, ao que se tem da demanda, pretende o contribuinte a anulação de um ato administrativo que lhe causou gravame, qual seja, o auto de infração, que, por sua vez, foi objeto de confissão para fins de parcelamento de débito tributário.

Isso não quer dizer que exista contradição no entendimento de que ambas as ações, Anulatória e Declaratória, sejam distintas.

No sistema jurídico, por vezes, são observados caminhos processuais diversos para alcançar o objeto pretendido. No caso dos autos, optou-se pela Ação Declaratória. Todavia, acaso ajuizada Ação Anulatória, nada haveria de ser modificado no resultado final da contenda.

Considera-se, assim, que o caso em discussão delimitará o remédio processual adequado, analisando-se, sempre, a especificidade da demanda.

3.2 O erro de fato confessado no parcelamento

Como explanado anteriormente, o objeto da confissão é o fato narrado pelo confitente, que aproveita à outra parte no processo. Ainda, restou sedimentado que

ao contribuinte cabe a enunciação dos eventos, não a sua qualificação jurídica, com a prescrição de obrigações.

É o que se extrai do seguinte excerto:

O ato-norma de confissão do contribuinte não terá nenhuma eficácia sobre as normas de incidência tributária, pois, como já se demonstrou, não é da esfera do contribuinte declarar válidos ou inválidos enunciados legais, sendo esta prerrogativa exclusivamente do Poder Judiciário (BORGES e NETO, 2008, p. 287).

No julgado repetitivo, após a lavratura dos autos de infração, o contribuinte aderiu a parcelamento tributário, ressaltando o município recorrente, ter havido a confissão irrevogável e irretratável do débito.

O Relator original do recurso, Ministro Luiz Fux, vencido no julgamento, afirmou que, embora seja possível o questionamento judicial no tocante à relação jurídico-tributária, “a confissão de dívida pelo contribuinte é condição imprescindível para fins de obtenção do parcelamento de débitos tributários, tendo força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária” (REsp 1.133.027/SP).

Assim, dando provimento ao recurso do Município de São Paulo, o Ministro Luiz Fux decidiu que:

(...) a sociedade recorrida, objetivando a expedição de certidão de regularidade fiscal, celebrou acordo de parcelamento, confessando tributo supostamente maior que o efetivamente devido, em decorrência de alegado equívoco da própria contribuinte, no enquadramento de estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarretou a majoração da base de cálculo do ISS.

Destarte, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento matéria eminentemente fática, inapta a conjurar a novação eclipsada no parcelamento, até mesmo por preclusão lógica (REsp 1.133.027/SP).

De outro lado, após o pedido de vista do Ministro Mauro Campbell Marques, que restou vencedor para prolatar o acórdão, foi decidido que a Administração Pública Tributária tem o poder/dever de revisar, de ofício, o lançamento quando comprovado erro relativo a qualquer elemento definido na legislação tributária, como sendo de declaração obrigatória, nos termos dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Afirmou o Relator para o acórdão que “o contribuinte tem o direito de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido” (REsp 1.133.027/SP).

Para melhor análise do julgado, transcreva-se, no que interessa à espécie, o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que negou provimento ao recurso do Município:

Ora, não é segredo que a concessão de parcelamento com confissão de dívida constitui para todos os efeitos o crédito tributário, equivalendo às declarações tributárias contidas em GFIP, GIA, DCTF e instrumentos congêneres (v.g. REsp 1.187.995 / DF, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 8.6.2010). No entanto, mesmo o crédito tributário constituído por qualquer documento de confissão de dívida ou lançamento por parte da Administração tributária, pode ser revisto por força do art. 145, do CTN, a saber:

(...)

A lição do inciso art. 145, I, do Código Tributário Nacional é a de que o lançamento regularmente notificado, que já goza de definitividade, pode ser alterado em virtude de impugnação administrativa ou judicial por parte do sujeito passivo, pois não goza ainda de imutabilidade. Já a lição do inciso III, do mesmo artigo, é a de que o lançamento pode/deve ser alterado de ofício por parte do Fisco, quando presentes as hipóteses de lançamento de ofício (art. 149, do CTN), in verbis:

(...)

Do quadro legislativo apresentado temos que a Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quando se comprove erro quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN). É a chamada revisão por erro de fato. Trata-se de uma imposição legal, de um ato vinculado, de um poder/dever, de modo que a revisão deve ser feita também nos casos em que dela resultar efeitos benéficos para o administrado, com a redução do tributo devido. Isto é, o contribuinte tem o direito de retificar e ver retificada pelo Fisco a informação fornecida com erro de fato, quando dessa retificação resultar a redução do tributo devido.

(...)

Por força da existência desses autos de infração e pela necessidade premente de obtenção de certidão negativa, o contribuinte se viu forçado a pedir o parcelamento do débito, o que somente poderia ser feito mediante confissão, imaginando com isso obter de imediato a certidão positiva com efeitos de negativa de débitos para, posteriormente, impugnar os vícios constantes dos créditos tributários que se viu forçado a assumir.

Sendo assim, já que a razão de ser da confissão foi a própria existência dos autos de infração lavrados com nulidade, isto é, se não houvesse os autos de infração a confissão inexistiria, entendo que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento. Esse vício, data vênua aos que pensam de modo diverso, é defeito causador da nulidade do ato jurídico.

Nem se diga que a posterior confissão por parte do contribuinte teria convalidado os autos de infração lavrados ou constituído novamente o crédito tributário sem vício algum. Efetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador (...) (REsp 1.133.027/SP).

Pois bem.

A fundamentação do acórdão parece não discrepar do que restou assentado anteriormente, neste trabalho.

Primeiro porque “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988).

Também porque, nos termos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo “só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

O artigo 149 do Código Tributário Nacional, por sua vez, afirma que “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória”.

Decorrência lógica do transcrito acima, é o entendimento de que a Administração tem o poder-dever de rever o lançamento quando restar comprovado erro de fato.

Daí chegar-se a conclusão de que, além dos aspectos jurídicos da obrigação tributária serem objeto de discussão jurídica em Anulatória, também pode ser objeto de análise a matéria de fato cujo vício enseja a nulidade da confissão (erro, dolo, simulação ou fraude).

É o que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial repetitivo.

Vê-se, claramente, que o aludido julgado, na dicção do voto condutor do acórdão, afirma a relatividade da confissão, para fins de parcelamento tributário, afastando a sua cláusula de irrevogabilidade, mormente em razão da ocorrência do erro de fato considerado.

Por certo, não há qualquer impedimento ao contribuinte de suscitar questionamento judicial da obrigação tributária, quanto a seus aspectos jurídicos, em

razão da confissão de dívida. Isso porque, reitera-se, a confissão do contribuinte só tem relevância quanto aos aspectos fáticos, uma vez que não cabe a ele, contribuinte, a qualificação jurídica desses fatos.

E, em regra, não caberá discussão acerca dos aspectos fáticos, confessados para fins de obtenção de parcelamento tributário. Todavia, é da própria redação do artigo 393 do Código de Processo Civil vigente que, apesar de irrevogável, a confissão poderá ser anulada se decorrente de erro de fato, como no caso do recurso.

É que a confissão de débito não cria obrigação tributária. Ela caracteriza-se como meio de prova que, juntamente com as demais provas colacionadas no processo, servirão de fundamento para a tomada de decisão do juízo.

CONCLUSÃO

Como se viu, o contribuinte necessita de meios processuais adequados para defender-se diante de situações em que entende estejam sendo maculados seus direitos.

Dentre outros instrumentos que tem à mão, conta o contribuinte com a Ação Anulatória, prevista no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), que, por inexistência de um rito específico de direito processual tributário, será orientada pelas regras de direito processual civil, sob o regime das ações ordinárias, sendo, por isso, considerada ação tributária imprópria.

Trata-se, portanto, de ação ordinária comum, proposta pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, com o objetivo de desconstituir um ato administrativo praticado contra si.

A Ação Anulatória tem por objeto todo e qualquer ato constitutivo de crédito tributário, bem como atos administrativos outros que causem gravame à esfera jurídica do contribuinte.

Embora a Ação Anulatória e a Ação Declaratória caracterizam-se como ações tributárias impróprias, considera-se cada uma com sua especificidade.

De outro lado, como estímulo à satisfação do crédito tributário, o Poder Público oferece ao sujeito passivo a dilação do prazo para pagamento, o que é chamado de parcelamento tributário, que foi posto no sistema como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, VI, do Código Tributário Nacional).

Com pagamento não se confunde, uma vez que não extingue, de pronto, a obrigação tributária. Esta perdura até o pagamento da última parcela do acordo. Também não se trata de espécie de moratória, pois, além de ter regramento específico na lei que o instituiu, o parcelamento será concedido a crédito já constituído e vencido, enquanto a moratória será concedida a créditos ainda não vencidos, não havendo, por isso, incidência de juros no montante devido.

Não se qualifica o parcelamento, por fim, como transação, ante a ausência de pactuação, com a realização de concessões mútuas. No parcelamento, adere-se às regras previamente estabelecidas em lei.

As leis instituidoras dos parcelamentos tributários, em regra, condicionam a adesão à confissão irretratável e irrevogável da dívida e à renúncia ao direito em que se funda a ação.

E confessar, nos termos do art. 389 do Código de Processo Civil, é admitir como verdadeiro fato contrário a seu interesse e favorável à parte contrária.

Por isso, é certo que o objeto da confissão é o fato, de sorte que o contribuinte só relata os fatos, jamais podendo classificá-los como prescritivos de obrigações.

Não será admitida a confissão sobre direitos indisponíveis, pois tais direitos são resguardados constitucionalmente, sendo, por isso, obrigação do Estado garanti-los.

A confissão não pode ser cindida, pretendendo a invocação, apenas, da parte que lhe aprouver. Exceção a essa regra é a hipótese de adição de novos fatos pelo confitente.

A cláusula de irretratabilidade da confissão não encontra amparo na legislação brasileira, podendo ser revista, mormente em razão da livre convicção do juízo.

A irrevogabilidade, por sua vez, encontra exceção, na própria dicção do artigo 393 do Código de Processo Civil, quando afirma a sua anulabilidade em caso de erro de fato ou de coação.

De outra perspectiva, quando se renuncia ao direito em que se funda a ação, em verdade, reconhece-se a ausência de fundamento para a ação judicial, já ajuizada ou que viria a ser proposta.

Equivalentemente à renúncia ao direito de petição, é fato que tal direito só poderá ser abdicado pelo cidadão de forma voluntária e, não, imposta, como no caso dos parcelamentos tributários.

Em vista dos preceitos firmados neste trabalho, conclui-se que o julgado do Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial repetitivo, embora tenha sido dado em Ação Declaratória, teria alcançado o mesmo resultado acaso tivesse sido ajuizada Ação Anulatória, também cabível na hipótese.

E, tendo sido firmada a tese, naquele repetitivo, no sentido de que a matéria fática constante da confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre nulidade do ato jurídico, por erro, dolo, simulação ou fraude (Tema 375/STJ), por certo que tal entendimento encontra respaldo legal e doutrinário.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Parcelamento e confissão de dívida no Direito Tributário*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Tributação e desenvolvimento – Homenagem ao prof. Aires Barreto*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011.

BARBI, Celso Agrícola. *Ação Declaratória Principal e Incidente*. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1977.

BILHIM, Renata da Silveira. *Artigo: Confissão de dívida e parcelamento tributário – algumas reflexões*, in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 198. São Paulo, março de 2012.

BORGES, Alexandre Siciliano; NETO, Luís Flávio. *A validade e a eficácia da cláusula de confissão para a adesão do contribuinte aos programas de parcelamento de débitos tributários*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Lais Vieira (Coord.). *Parcelamento tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008.

BRASIL. *Código Tributário Nacional, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 08 de março de 2020.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08 de março de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.133.027/SP, Rel. para Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques*. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 08 de março de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tese de Recurso Especial repetitivo, tema 375, definida no Recurso Especial n. 1.133.027/SP, Rel. para Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques*. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 08 de março de 2020.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

_____. *Direito tributário linguagem e método*. 6ª ed. Revisada e Ampliada. São Paulo: Noeses, 2015.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento Tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2015.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. *Os limites da confissão de dívida no parcelamento tributário*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Lais Vieira (Coord.). *Parcelamento tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. *Artigo: Os parcelamentos, a confissão de débitos e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF: consequências e limites*, in XV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2018.

GUERRERO, Thaís Figueiredo Fedosseff. *Artigo: Os efeitos do parcelamento no curso da execução fiscal: confissão irretratável e irrevogável?*, in Revista Direito Tributário Atual, nº 43. São Paulo, 2019.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Execução Fiscal e Ações Tributárias*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

LUGONES, Carlos Guilherme Francovich. *A ação anulatória de lançamento fiscal*. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Org.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2001. 3v.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 11ª ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Atlas, 2019.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

OLIVEIRA, Júlio M. de. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*. In CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011.