

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**A VIABILIDADE DO QUESTIONAMENTO JUDICIAL DA CONFISSÃO DE  
DÍVIDA PRESENTE NOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**MONOGRAFIA**

**Camila StreLOW Gobbato**

**Porto Alegre, RS, Brasil  
2012**



**A VIABILIDADE DO QUESTIONAMENTO JUDICIAL DA CONFISSÃO DE  
DÍVIDA PRESENTE NOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

**por**

**Camila Strelow Gobbato**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), como requisito parcial para obtenção do título de **Especialista em Direito Tributário.**

**Porto Alegre, RS, Brasil**

**2012**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova a Monografia

**A VIABILIDADE DO QUESTIONAMENTO JUDICIAL DA CONFISSÃO DE  
DÍVIDA PRESENTE NOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS**

elaborada por  
**Camila Strelow Gobbato**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Direito Tributário**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

(Presidente/Orientador)

---

---

Porto Alegre, 30 de março de 2012.

## RESUMO

Através do método de abordagem dedutivo, realizou-se um estudo a partir do conjunto de regras que regem o parcelamento tributário, bem como a confissão de dívida, a fim de apontar não só a relação entre eles, mas também as consequências advindas das cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade presentes em muitos termos de confissão de dívidas que integram os principais programas de parcelamentos editados pelo Governo Federal. Para tal, produções do direito tributário e jurisprudências de diversos tribunais, em especial as do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, foram utilizadas. Objetivou-se, com isso, analisar criticamente o entendimento predominante dessa questão nos dias de hoje, isto é, se prevalecem as cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade presentes em muitos parcelamentos. Possível vislumbrar, ainda, que diferentes posições já predominaram, sem, contudo haver uma palavra final sobre o assunto. Nesse contexto, o papel desempenhado pela doutrina e pelos Tribunais tem se mostrado de relevância ímpar. Assim, o presente trabalho busca demonstrar as principais discussões ainda existentes quanto a esta matéria, e, ao final, apontar para uma conclusão que se coadune com nosso sistema jurídico.

**Palavras-chave:** Parcelamento tributário. Débito. Confissão. Irretratável.

## **ABSTRACT**

Using the method of deductive approach, there was a study from the set of rules governing the tax installment and the acknowledgment of debt in order to point out not only their relationship but also the consequences arising out of clauses Irreversible and irrevocability present in many terms of confession of debts that are part of the main programs installments Federal Government. To this end, the production tax law and jurisprudence of various courts, especially the Superior Court of Justice and the Federal Regional Court of the 4th Region, were used. The objective is, therefore, critically analyze the prevailing understanding of this issue today, that is, if the clauses prevail Irreversible and irrevocability present in many installments. Possible to see also that different positions have prevailed, without, however there is one final word on the subject. In this context, the role played by the doctrine and the courts have proved relevant odd. Thus, this paper seeks to demonstrate the main discussions that still exist in this respect, and, finally, point to a conclusion that is consistent with our legal system.

**Keywords:** Installment tax. Debit. Confession. Irreversible.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1 PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS</b> .....	9
1.1. Alguns dos principais programas de parcelamentos de débitos fiscais do Governo Federal.....	9
1.2 Parcelamento tributário: conceitos importantes e previsão legal.....	10
1.3. A confissão de dívida presente nos parcelamentos.....	12
<b>2 QUESTIONAMENTO JUDICIAL DA MATÉRIA ENVOLVENDO TRIBUTO OBJETO DE PARCELAMENTO</b> .....	18
2.1. Alcance das cláusulas: “confissão irretratável” e “confissão irrevogável” de dívida.....	18
2.2. Orientação jurisprudencial dos Tribunais pátrios.....	21
<b>CONCLUSÃO</b> .....	30.
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	32

## INTRODUÇÃO

Os parcelamentos tributários em geral apresentam-se como uma boa alternativa para os contribuintes que estejam com dívidas tributárias vencidas e queiram regularizar sua situação. Sabendo dessa necessidade é que o Governo Federal apresenta, de tempos em tempos, programas de parcelamentos tributários especiais, concedendo opções e prazos para pagamento.

O presente trabalho tem como tema central a análise da confissão de dívida que acompanha praticamente todos os programas de parcelamentos, em especial pelo fato de as leis a tratarem como ato irrevogável e irretratável do contribuinte. Pela literalidade da lei, ao contribuinte nenhuma opção mais restaria após ter realizado a confissão, ainda que por ventura identificasse algum erro na descrição dos fatos responsáveis pelo surgimento da obrigação tributária.

Em suma, importa identificar qual o alcance das disposições contidas na maioria das leis que tratam do parcelamento tributário, considerando dispositivos constitucionais e o ordenamento jurídico como um todo. Seria então possível afirmar que a condição imposta em algumas legislações como requisito para obtenção de um parcelamento não são válidas? Qual o verdadeiro sentido da irretratabilidade imposta?

A grande necessidade de um estudo aprofundado desse assunto reside na enorme quantidade de contribuinte que acabam aderindo a esses programas, sem saber depois o que fazer caso haja algum erro na sua confissão ou mesmo venha a descobrir que o tributo que lhe está sendo exigido na verdade não tem hipótese de incidência. Imprescindível, portanto fixar parâmetros para a interpretação e aplicação em cada caso concreto, pois as leis com esse teor não bem vistas pela doutrina, deixando a cargo da jurisprudência a fixação de limites para sua aplicação.

Refletir sobre o tema é, especialmente, o que se busca com o presente trabalho. Para tal, são estudadas algumas das principais obras que tratam da confissão de dívida relacionada com o parcelamento tributário, procurando-se fazer o devido cotejo com decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça, bem como do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Por fim, cumpre destacar que a monografia foi estruturada em dois capítulos, buscando-se a adoção de um plano lógico. Assim, a primeira parte trata, de forma breve, do

parcelamento tributário em geral, indicando alguns conceitos, bem como da confissão de dívida. Já no segundo momento, procurou-se fixar o alcance das cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade e analisar a jurisprudência mais significativa existente sobre a matéria.

## **1. PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS**

### **1.1 Alguns dos principais programas de parcelamentos de débitos fiscais do Governo Federal.**

Reconhecendo as dificuldades enfrentadas pela maioria das empresas para manter em dia todas as suas obrigações financeiras, inclusive as oriundas da legislação tributária, o Governo Federal dedica uma atenção a este setor tão importante da economia e, como forma de política econômica acaba proporcionando, através de programas de parcelamento, a renegociação de débitos tributários, com redução de juros e multa, além de um maior prazo para o adimplemento.

Para ilustrar pode-se mencionar os quatro parcelamentos especiais concedidos pelo Governo Federal desde 2000: o Programa de Recuperação Fiscal<sup>1</sup> (REFIS), o Parcelamento Especial<sup>2</sup> (PAES), o Parcelamento Excepcional<sup>3</sup> (PAEX) e o da Lei nº. 11.941/09, conhecido como REFIS-CRISE. Todos editados como forma de permitir que contribuintes em dívida com a União pudessem regularizar sua situação, com algumas vantagens.

Nesse viés, forçoso reconhecer que referidos parcelamentos mostram-se, na maior parte, muito atrativos para os contribuintes inadimplentes com o Fisco, pois além do desconto nas multas aplicadas e redução nos juros, há a possibilidade de um considerável aumento no número de parcelas.

Contudo, todas essas legislações impõem ao contribuinte uma consequência severa: o requerimento de um parcelamento implica, invariavelmente, uma confissão irretroatável da dívida. Significa dizer, pela simples leitura da lei, que nenhuma insurgência mais poderia ter o contribuinte em face do ente tributante em razão daquele tributo que ele confessou devido.

Para a exata compreensão do alcance que podem ter essas espécies de disposições dentro do ordenamento jurídico vigente, convém fazer breve estudo das principais regras que disciplinam a matéria, trazendo conceitos, inclusive de outros ramos do direito, relacionando-os de forma a conseguir uma resposta satisfatória para a questão posta.

---

<sup>1</sup> Lei nº. 9.964 de 10 de abril de 2000.

<sup>2</sup> Lei nº. 10.684 de 30 de maio de 2003.

<sup>3</sup> Medida Provisória nº. 303 de 29 de junho de 2006.

### 1.3 Parcelamento tributário: conceitos importantes e previsão legal.

Primeiramente, importa elucidar o que se entende por crédito tributário. Segundo Paulo de Barros Carvalho é necessário entendê-lo “em sua acepção estrita, vale dizer, como o direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual, se contrapõe o débito tributário, entendido como o dever jurídico do sujeito passivo”<sup>4</sup>.

Assim, havendo um crédito presumidamente legítimo e exigível terá o credor, no caso a Fazenda Pública, o direito de tomar as medidas cabíveis para buscar seu adimplemento, caso o devedor mesmo não o faça.

Já por exigibilidade deve-se entender o direito que tem o credor de exigir do devedor o objeto de uma obrigação. No campo tributário, “a formalização e consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN)”<sup>5</sup>.

Nesse passo, a lavratura do ato de lançamento tributário é providência tomada na constituição dívida, seja pelo próprio contribuinte, seja pela autoridade administrativa. Estando devidamente constituído o crédito e não tendo sido pago, poderá ser exigido do devedor, que arcará também com as consequências de seu atraso (juros e multa).

Contudo, mesmo após estar plenamente constituído e gozando do atributo da exigibilidade, poderão ocorrer hipóteses, previstas expressamente pelo Código Tributário Nacional em seu art. 151, nas quais a exigibilidade do tributo ficará temporariamente suspensa, seja para esperar a ocorrência de alguma outra situação que permita novamente sua cobrança, seja para aguardar sua extinção. Veja-se a redação do referido artigo:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (Inciso incluído pela LC nº. 104, de 10.1.2001);

**VI - o parcelamento** (Inciso incluído pela LC nº. 104, de 10.1.2001);

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3 ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 503.

<sup>5</sup> Ibid., p. 504.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. (grifou-se)

Em razão das causas suspensivas da exigibilidade, é possível que, mesmo quando um contribuinte esteja com um débito tributário individualizado, este permaneça, por determinado tempo a salvo de atos de cobrança que por ventura poderiam ser praticados contra o contribuinte pela administração tributária.

Efetivamente, diante da ocorrência de uma das causas previstas no art. 151 do CTN o que está sendo suspenso não é o crédito tributário e sim a sua exigibilidade. O crédito permanecerá exatamente como no momento do seu nascimento, porém, a depender da situação, impedido de ser cobrado na sua totalidade (quando, por exemplo o contribuinte aderiu a um parcelamento) ou até mesmo impedindo a administração de tomar qualquer providência tendente a recebê-lo (por exemplo, enquanto aguarda decisão de recurso na esfera administrativa).

O parcelamento tributário, incluído no inciso VI ao art. 151 do CTN, pela Lei Complementar n.º. 104, de 10.1.2001, para grande parte da doutrina foi considerado até mesmo desnecessário, pois já havia um consenso no sentido de que a moratória (prevista no inciso I) seria gênero do qual parcelamento era espécie.

Acredita-se, nesse ponto, que razão assiste a Carvalho, que assim se manifestou:

Como bem assinalou Becker, o legislador fez questão de sublinhar que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória. Mais uma confirmação de que se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória), como vêm proclamando, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coelho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.<sup>6</sup>

A moratória, consoante lição do mesmo jurista nada mais é do que “a dilação do intervalo de tempo estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”<sup>7</sup>. O parcelamento, por sua vez, nada mais é do que a possibilidade de dividir em parcelas uma dívida, o que também importa, na maioria das vezes, uma dilação de tempo.

Destarte, pela simples leitura do artigo percebe-se que o parcelamento, no campo tributário, é uma das causas que impedem, ainda que temporariamente, que o devedor tenha

---

<sup>6</sup> CARVALHO, op. cit. p. 537.

<sup>7</sup> Ibid., p. 524

contra ele praticados atos tendentes a receber a dívida tributária. Enquanto pendente o parcelamento, o contribuinte, por exemplo, faz jus a emissão de certidão positiva com efeito de negativa.

Inegável, portanto, que a concessão de um parcelamento permite ao contribuinte uma situação digamos, confortável, pois lhe possibilita o pagamento de uma dívida dividida em parcelas ao mesmo tempo que lhe garante a o “status” de adimplente, eis que contra esse contribuinte não podem ser tomadas medidas que cabem contra todos aqueles que ficam em dívida com o Fisco.

Contudo, consoante já relatado, diante de um parcelamento, outra situação, nem tão favorável também é imposta ao contribuinte devedor: a sua admissão a um parcelamento tributário muitas vezes é condicionada a assinatura de termo no qual consta de forma clara que a confissão daquela dívida é irretratável e irrevogável. Trata-se, em verdade, de “pré-requisito” para que o contribuinte seja contemplado pelo parcelamento.

Diante dessa realidade cada vez mais corriqueira, pois não raro as empresas, principalmente, mas não só elas, buscam através de um parcelamento recolocar em ordem sua vida fiscal, é relevante conhecer a legislação que trata da matéria e reconhecer os limites impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro, que fazem com que não prevaleçam toda e qualquer cláusula constante em termos de confissão de dívida.

Feitas as considerações, ainda que breves, para compreensão do parcelamento como um todo, eis que indissociáveis para o entendimento do trabalho, passa-se então a análise da confissão de dívida, não só no âmbito tributário, mas no Direito como um todo.

#### **1.4 A confissão de dívida presente nos parcelamentos**

Conforme já abordado, a maior parte das legislações sobre parcelamento de débitos tributários determina que ao aderir ao programa, na verdade, o contribuinte está realizando uma confissão de dívida, a qual seria ainda irretratável e irrevogável. A respeito da questão, adverte claramente Alexandre Macedo Tavares:

Forte em elementos hauridos de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, tal como assentado no Recurso Especial nº. 147.697/SP, **reiteradamente as autoridades fazendárias defendem a teoria de que toda e qualquer confissão de dívida é irretratável**, seja oriunda de uma relação jurídica de Direito Público, seja de Direito Privado. [...]

Sob essa perspectiva, *prima oculi*, parece indubitoso o perverso efeito reflexo que assumiria a decisão do contribuinte de parcelar “eventual” débito, qual seja, ao levar ao cabo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, VI), por vias transversas, passaria a experimentar o amargo fel da irretroatividade dessa mesma confissão, obstando-se, em ato contínuo, o exercício da ação de repetição de indébito, por obra da odiosa cláusula de desistência de recurso administrativo e de renúncia de toda e qualquer discussão judicial da matéria objeto do parcelamento.<sup>8</sup>

Importa assinalar, que o direito como um todo consagra a confissão como meio de prova e lhe imputa a força da irrevogabilidade, razão pela qual não pode sua força ser desprezada. Contudo, precisa ficar suficientemente esclarecido que a confissão se presta ao reconhecimento da existência de fatos, não envolvendo questões de direito, e pode ser anulada ou revogada em razão de vícios da vontade.

São estas, as principais disposições do Código Civil Brasileiro a respeito da confissão, as quais tem aplicação no direito tributário, até mesmo por força do que dispõe o CTN<sup>9</sup>:

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, **o fato** jurídico pode ser provado mediante:  
I - confissão; [...]

Art. 213. Não tem eficácia a confissão se provém de quem não é capaz de dispor do direito a que se referem os **fatos confessados**. [...]

Art. 214. A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.

No código de Processo Civil, as determinações não deixam dúvidas, eis que apontam no mesmo sentido:

Art. 348. Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário. A confissão é judicial ou extrajudicial.

Art. 352. A confissão, quando emanar de erro, dolo ou coação, pode ser revogada. [...]

---

<sup>8</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de “confissão irretroatível” e de “renúncia de discussão administrativa e judicial” do objeto parcelado. RDDT n°. 123. 2005. p. 10.

<sup>9</sup> CTN. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Admite-se, portanto, que a confissão não é absoluta, podendo ser revogada se o sujeito que confessou equivocou-se quanto ao fato narrado. Dúvida não há de que a confissão recai apenas e tão somente sobre questões fáticas, não havendo como cogitar que através da confissão o sujeito possa reconhecer a existência de um direito, o qual, todos sabem, advém da lei.

Tavares, com uma clareza peculiar assim ensina:

Parece-nos coerente admitir que, mesmo na hipótese de confissão de dívida fiscal acompanhada de pedido de parcelamento, inteiramente intacto estará o direito subjetivo do contribuinte de retratar-se, da indigitada e defeituosa confissão de dívida que, negada *motu proprio* pela Administração Tributária, haverá de ser alvo de competente ação judicial objetivando a salvaguarda da certificação de tal equívoco, ao ponto de franquear, em ato contínuo, a restituição dos valores indevidamente pagos a tal título<sup>10</sup>.

Assim como em outros ramos do direito, no âmbito tributário é possível encontrar a confissão de dívida como meio de prova e, por esta razão, faz-se necessário identificar seus principais aspectos e as consequências para o contribuinte diante da confissão de um suposto débito tributário.

Quando o contribuinte declara a existência de um tributo devido, por exemplo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em uma Declaração de Débito e Créditos Tributários Federais (DCTF), esta nada mais é do que um termo em que confessa a dívida. Por isso, ao aderir a alguma espécie de parcelamento, estaria agindo do mesmo modo, ou seja, confessando a existência de um tributo. Não vislumbra-se, no caso, nenhuma diferença.

Por outro lado pode-se entender que, em verdade, ao fazer qualquer um dos termos acima citados, o contribuinte está apenas confessando a existência de um determinado fato, que teoricamente é gerador de uma obrigação tributária e não, necessariamente haveria a confissão de um tributo devido. Nesse sentido, surge a ideia de que a confissão não impediria a discussão acerca da exigência tributária em si, sob o fundamento de ser esse tributo devido ou não, bem como no caso de haver erro de fato.

Seguindo essa orientação, Tavares asseverou:

Eis a razão pela qual, no âmbito tributário, **seja por erro de fato, seja por erro de direito, o tributo pago indevidamente comporta restituição** (ou compensação com futuros recolhimentos). Considerar absolutamente

---

<sup>10</sup> Ibid., p. 13.

irretratável um suposto débito fiscal objeto de parcelamento, implicaria desautorizada atribuição de um caráter genuinamente contratual às relações jurídico-tributárias, absurdo exegético que os operadores do Direito e notadamente o Poder Judiciário não podem patrocinar<sup>11</sup>. (grifou-se)

Admitir-se-ia unicamente a confissão de um fato, nada tendo a ver com o aspecto jurídico da exigência, até porque se o fato confessado não era capaz de fazer nascer o dever de pagar tributo, não seria a confissão que teria este condão, basicamente em decorrência do aspecto legal, e não contratual que embasa todo o direito tributário.

Fabiana Del Padre Tomé endossa esse entendimento:

Conquanto já tenha sido considerada a *rainha das provas*, atualmente a confissão não é qualificada pela doutrina sequer como meio de prova, por considerar-se que a admissão da veracidade do fato dispensa a produção probatória. Não é, entretanto, o que ocorre na esfera tributária, assim como na penal, tendo em vista o princípio da tipicidade que rege esses dois campos do direito. Estando a confissão nos autos, esta será valorada pelo julgador, juntamente com as demais provas produzidas pelas partes, com vistas a certificar o fato jurídico ou o ilícito tributário, modificá-lo ou extingui-lo.<sup>12</sup> (grifou-se)

Não se pode olvidar ainda que a lei ao vincular a possibilidade de obtenção de um parcelamento à necessidade de realização de uma confissão pelo contribuinte, estará, com toda a certeza, eivando de vício sua vontade, pois ela não se mostra livre<sup>13</sup>. Se o contribuinte confessou algo que não existiu, apenas para que pudesse fazer jus aos benefícios oriundos do parcelamento, então cabível é a retratação da confissão, ou sua revogação.

Sob o mesmo ponto de vista Hugo de Brito Machado ensina que:

[...] se a lei assegura ao contribuinte o direito à restituição do que pagou indevidamente, sem exigir deste prévio protesto para demonstrar que o fez contra sua vontade, tem-se de entender, com maior soma de razão, que o

<sup>11</sup> Ibid., p. 11.

<sup>12</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Processo Administrativo Fiscal. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. Forense, 2007. p. 367.

<sup>13</sup> Cf. Nelson Nery Junior: “Tratando-se como se trata, de ato que expressa a vontade livre de alguém, a confissão é declaração submetida aos rigores do sistema de validade das declarações de vontade. Falta ou vício da vontade, consistente em ausência de vontade de ação ou falta de consciência de estar-se produzindo uma confissão, podem gerar a declaração de inexistência ou nulidade do ato, ou de sua desconstituição, caracterizando-se motivo para sua anulabilidade (erro, coação)”. In: Código Civil Comentado. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2009. p. 420

contribuinte tem direito de não pagar um tributo que entenda indevido, ainda que esteja sendo cobrado com fundamento em confissão que tenha feito.<sup>14</sup>

Pode-se perfeitamente entender, portanto, que se a confissão feita pelo contribuinte não corresponde efetivamente a uma hipótese de incidência que, teoricamente, geraria um tributo devido, não se pode imputar a essa confissão uma relevância que ela não tem.

Por ocasião do estudo da confissão no âmbito tributário, ensinou Eduardo Maneira:

Quando o fato confessado, por exemplo, tiver por consequência jurídica o nascimento de uma obrigação tributária, ou, por outras palavras, quando o fato confessado corresponder a uma hipótese de incidência tributária, a confissão é relevante; nos demais casos, é irrelevante para o Direito Tributário. Por exemplo: se o contribuinte confessa que obteve ganhos de capital com a venda de um bem imóvel, tal confissão é relevante; se o contribuinte confessa que vendeu produtos sem nota fiscal, tal confissão produz consequências tributárias e penais; no entanto, se confessa ter obtido renda com algo que recebeu a título de indenização, tal confissão é ineficaz, uma vez que confissão não tem o condão de transformar indenização em renda. Da mesma forma, será ineficaz se o contribuinte confessar que receita financeira se enquadra no conceito jurídico do faturamento – que é o caso da Lei 9.718.<sup>15</sup>

Pensemos na seguinte hipótese: se o contribuinte pagou por um tributo que não era exigível, pelo simples fato de não ter ocorrido a hipótese de incidência que autorizaria sua exigência, dúvida não há de que uma eventual confissão da dívida não tem o condão de torná-lo devido, justamente porque no campo tributário não há nenhuma natureza contratual envolvendo as partes.

Do mesmo modo, se há um erro quanto ao fato descrito e confessado pelo contribuinte. Se há erro de fato é forçoso admitir a retratação da confissão, ou sua revogação, como forma de fazer prevalecer o acontecimento real sobre aquele que havia sido confessado.

Amaral analisa com razão a questão e sintetiza que “na medida em que a obrigação tributária decorre da lei, e tendo em vista que o princípio da legalidade é matéria de ordem pública, segue-se que não é admissível qualquer idéia de renúncia ao princípio da legalidade”<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Confissão Irretratável de Dívida Tributária nos Pedidos de Parcelamento. In: RDDT n.º.145. 2007. p. 51-52.

<sup>15</sup> Apud AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Confissão em matéria tributária. Seu verdadeiro significado. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2402, 28 jan. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14227>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

<sup>16</sup> Ibid.

No entanto, diante do estudo até aqui proposto, é importante frisar que qualquer conclusão a ser realizada a partir destas breves considerações pode ser precipitada, eis que é impossível esgotar o assunto somente neste trabalho. Nesse sentido, mostra-se coerente e prudente seguir a orientação até então manifestada pela jurisprudência dominante, pois esta reflete um entendimento que, teoricamente, está no caminho para ser uníssono.

Deste modo, mostra-se indispensável compreender a real viabilidade do questionamento judicial diante da ineficácia das cláusulas da irretratabilidade e irrevogabilidade presentes nos termos de parcelamentos tributários, que se configuram verdadeiras confissões de dívida, verificando, ainda, o que a jurisprudência tem a nos dizer sobre o tema.

## 2 QUESTIONAMENTO JUDICIAL DA MATÉRIA ENVOLVENDO TRIBUTO OBJETO DE PARCELAMENTO.

### 2.1 Alcance das cláusulas: “confissão irretratável” e “confissão irrevogável” de dívida

A opção pelo parcelamento de débitos tributários é, muitas vezes, a única opção para a empresa continuar com suas atividades normalmente, até porque impede qualquer ato expropriatório de bens tendente a receber a dívida, mantendo uma condição sem restrições ao seu cadastro, o que permite situação confortável na obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras.

Exemplo disso é que uma grande quantidade de contribuintes, diante de dificuldades financeiras e estando em dívidas com o fisco, aderiu ao chamado “Refis da Crise”, instituído pela Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009, buscando parcelar débitos e assim, manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Referida lei, mantendo o padrão de outros programas de parcelamento de débitos do Governo Federal, impôs em seu art. 5º quais seriam as principais consequências dessa adesão. Senão vejamos:

Art. 5º A opção pelos parcelamentos de que trata esta Lei **importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos** em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, **e condiciona o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.** (grifou-se)

Pela simples leitura do texto da lei verifica-se que a intenção do legislador foi de não deixar dúvidas acerca das consequências para o contribuinte diante da opção pelo parcelamento: firmaria conjuntamente uma confissão de dívida irretratável e irrevogável. Relevante apontar, portanto, a consequência jurídica para o contribuinte que, em razão da necessidade de aderir a um parcelamento, faz uma confissão de dívida e renuncia, expressamente, a direitos perante a Fazenda Pública, em razão das cláusulas que previam a *irretratabilidade* e a *irrevogabilidade*.

Diante da determinação clara da lei há quem defenda a ideia de que o contribuinte, beneficiado pelo parcelamento, nenhuma chance mais teria para questionar os valores

confessados, em razão, sobretudo, das disposições da legislação que previam a irrevogabilidade e irretratabilidade da confissão. Esse não é, contudo, o entendimento de Tavares:

Noutro giro verbal, um simples pedido de parcelamento de débito fiscal apresentado à autoridade administrativa, a rigor das nuances do Sistema Tributário Nacional, não tem eficácia modificadora da real situação jurídica do contribuinte. Equivale dizer: m parcelamento de dívida fiscal não faz cicatrizar as irremediáveis feridas da cobrança de tributos ilegais ou inconstitucionais, nem mesmo sedimenta definitivamente os acessórios e suas fórmulas aritméticas que não estejam ajustadas à ordem jurídico-tributária.<sup>17</sup>

Mas essa tese, ao atentar unicamente para a letra da lei acaba por desconsiderar todo o sistema jurídico atualmente vigente, inclusive no âmbito constitucional previsão expressa de que a lei não excluirá da apreciação do Judiciário qualquer lesão ou ameaça de lesão<sup>18</sup>.

A respeito da segurança jurídica e do livre acesso ao Poder Judiciário, calha trazer o magistério de Roque Antonio Carrazza:

A segurança jurídica impõe, outrossim, que a lei garanta a todos os contribuintes o livre acesso ao Poder Judiciário. Eles devem receber da lei meios efetivos para, a qualquer tempo, postular, querendo, a tutela deste Poder, a fim de que ele decida se um direito subjetivo foi ou está na iminência de ser lesado. Este é o alcance quem tem, no campo tributário, o *princípio da universalidade da jurisdição* (também conhecido como *princípio da inafastabilidade da jurisdição*).<sup>19</sup>

O que muitos não sabem – ou não admitem – é que tais cláusulas não prevalecem diante de todo o sistema jurídico brasileiro, até mesmo pelas regras próprias da confissão, que permitem sua revogação, consoante já analisado.

Assim, eventual confissão de um débito fiscal não impede que o contribuinte venha, posteriormente, exigir do Poder Judiciário uma manifestação acerca da legalidade do débito que assumiu, justamente em razão do que preceitua a Constituição Federal, ainda que ao

---

<sup>17</sup> Ibid., p. 11.

<sup>18</sup> CF/88. Art. 5º. XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros. 2009. p. 453.

aderir ao parcelamento o contribuinte tivesse ciência da situação, é impossível não questionar a validade de tais disposições.

Consoante se verifica na ementa do julgado abaixo, existe um alcance plenamente verificável das disposições que tratam a confissão como irretratável e irrevogável, qual seja, as questões fáticas que envolvem o contribuinte. Não alcança, portanto, o direito propriamente dito. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. COFINS. CONFISSÃO. PARCELAMENTO. DISCUSSÃO JUDICIAL. ART. 142 E 145 DO CTN. **A confissão de dívida com vista ao parcelamento que, no caso, restou descumprido, não inibe a discussão acerca dos efeitos jurídicos.** Isso porque a obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade do contribuinte, conforme o art. 3º do CTN, de modo que a confissão não impede o questionamento, v.g., de inconstitucionalidade, não-incidência ou isenção. Mas tal não significa que a confissão seja desprovida de valor. **Terá valor, sim, mas quanto aos fatos, que não poderão ser infirmados por simples reconsideração do contribuinte, mas apenas se demonstrado vício de vontade. A irrevogabilidade e irretratabilidade terão esta dimensão.** Não é o caso de invocação dos arts. 142 e 145 do CTN, pois as confissões do contribuinte através do cumprimento de obrigações acessórias, de declarações de compensação não-homologadas ou mesmo para fins de parcelamento, por indicarem que ocorreu o fato gerador, bem como o montante devido com o respectivo reconhecimento, dispensam a necessidade de lançamento, ensejando a pronta inscrição em dívida, conforme, aliás, a orientação pacífica do STF (AgRegAg 144.609/SP) e do STJ (REsp 436.747/SC; AgREsp 443.971)<sup>20</sup> (grifou-se)

Cabe, portanto, ao Poder Judiciário estabelecer os limites dessas disposições e atestar que não têm a prerrogativa de impedir a discussão acerca da existência ou não de um débito tributário, até porque um ato de confissão não tem o condão de fazer nascer uma obrigação tributária. Ademais, conforme lição de Carrazza:

[...] o contribuinte tem a assisti-lo o direito de, a qualquer tempo, ir ao Judiciário para que este Poder decida, com imparcialidade, se as exigências do Fisco encontram, ou não, acústica na Constituição e nas leis. Como corolário disso, o magistrado tem o dever indeclinável de prestar a tutela jurisdicional, não podendo dele eximir-se a pretexto de obscuridade ou lacuna da norma jurídica.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> TRF4. APELAÇÃO CÍVEL Nº. 2002.72.00.011752-6. 2ª Turma. Juiz LEANDRO PAULSEN. D.E. 16/08/2007.

<sup>21</sup> Ibid., p. 455-456

No caso, o impedimento de se discutir judicialmente uma dívida que tenha sido confessada poderia fazer com que contribuintes de um mesmo tributo passassem por situações distintas: (i) aquele contribuinte que ao ser notificado pelo fisco para pagamento de suposto tributo devido acata o entendimento da administração e realiza o parcelamento e (ii) aquele contribuinte que ao ser notificado recorre ao Poder Judiciário para ver declarada ilegal a cobrança. O primeiro (i), por força das cláusulas da irretratabilidade e irrevogabilidade, não teria mais nenhuma chance em discutir a exigência desse débito, enquanto que o segundo (ii) ao ter sua ação julgada procedente, estaria desobrigado do recolhimento daquele tributo.

A situação vista dessa forma não deixa dúvidas de que é impossível argumentar que, em razão de uma confissão e de um parcelamento o contribuinte estaria impedido de discutir, na esfera judicial, o cabimento da exação.

Deste modo, possível compreender, pela breve análise a que se propõe esse trabalho, que a confissão realizada no momento da adesão a um parcelamento, ainda que conste no termo tratar-se de um ato irretratável e irrevogável, não impede uma posterior discussão judicial, seja em razão de um erro de fato, seja para questionar a legalidade da cobrança.

## **2.2 Orientação jurisprudencial nos tribunais pátrios.**

A questão suscitada ao longo deste trabalho traduz um pouco do que a doutrina mais expressiva do Direito Tributário entende acerca da matéria. Igualmente relevante quando se está diante de um tema controvertido é verificar o que a jurisprudência dos principais tribunais do país tem entendido sobre a questão, razão pela qual, a partir de agora, passa-se a uma breve análise de julgados colhidos em nossos tribunais, em especial no Superior Tribunal de Justiça.

A viabilidade de levar ao Judiciário a discussão acerca da legalidade da cobrança de um tributo, ainda que o mesmo tenha sido objeto de parcelamento e confissão de dívida, pode ser vista como uma realidade, que tem se firmado em alguns julgados recentes do STJ. Chama atenção recente julgado cuja ementa está abaixo colacionada e que foi submetido ao rito dos recursos repetitivos<sup>22</sup>, dada a quantidade de processos envolvendo a matéria. Veja-se:

---

<sup>22</sup> Código de Processo Civil. Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

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.<sup>23</sup>

Em razão dessa decisão, pode-se entender que, mesmo havendo uma confissão de dívida pelo contribuinte para fins de obtenção de parcelamento de dívidas tributárias, não haveria impedimento para que este buscasse, no Poder Judiciário, solução diversa, ou seja, anular sua própria manifestação perante o fisco, por ter prestado informações erradas ao agente administrativo.

---

<sup>23</sup> REsp. 1133027 / SP. RECURSO ESPECIAL nº. 2009/0153316-0. Relator Ministro LUIZ FUX (1122) Relator p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141). PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento 13/10/2010.

A ideia predominante neste julgado é a de que o erro de fato contido no auto de infração foi transferido para a confissão de dívida realizada para conseguir um parcelamento fiscal. A partir dessa realidade não há como considerar o auto de infração válido se ele se baseou em uma leitura equivocada da realidade. Cumpre transcrever trecho do voto do **Ministro Mauro Campbell Marques**, que na ocasião divergiu do relator, Ministro Luiz Fux, e foi acompanhado pelos demais<sup>24</sup>:

Ora não é segredo que 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 [...]

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 [...]**

Nesse sentido, ainda que o contribuinte venha a confessar um débito com a imposição do caráter irrevogável na esfera administrativa, não se pode, com base nessa situação, impedir de levar seu questionamento acerca da legalidade da obrigação tributária, ao crivo do Poder Judiciário, porque este tem o dever de aplicar a norma ao caso concreto, adstrito que está com ao princípio da legalidade.

Chama atenção a decisão justamente por ter feito uma análise na qual permitiu, mesmo quanto ao conteúdo fático, uma retratação do contribuinte em razão de um erro de fato. Nota-se que, consoante decisão oriunda do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, do ano de 2006, o caráter irrevogável e irreatável da confissão de dívida, seria aplicável ao conteúdo fático, invariavelmente.

Eis a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. LANÇAMENTO DE DÉBITO CONFESSADO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº. 8.212/91.

---

<sup>24</sup> Votaram com o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, os Srs. Ministros Castro Meira, Arnaldo Esteves Lima, Herman Benjamin, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. LANÇAMENTO DE DÉBITO CONFESSADO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

**1. A confissão de dívida não representa óbice ao questionamento judicial sobre a legalidade ou inconstitucionalidade da obrigação tributária. O caráter irrevogável e irretratável desse ato de vontade refere-se apenas ao seu conteúdo fático.**

2. Na medida em que o Lançamento de Débito Confessado suprime a necessidade de constituição de crédito, é equiparável ao lançamento tributário, representando o marco para a aferição da decadência.

3. Não se cogita a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que o contribuinte não antecipou o pagamento do tributo. Nada havendo a homologar, deve o prazo decadencial ser contado na forma do art. 173, I, do CTN, relativamente ao que foi confessado pelo contribuinte. [...] <sup>25</sup> (grifou-se)

Todavia, forçoso reconhecer que a jurisprudência, em especial a do STJ, nem sempre se manteve com o entendimento que hoje prevalece, havendo julgados mais antigos que determinavam não ser possível oportunizar ao contribuinte rediscutir uma dívida se ele a tivesse confessado quando da adesão de um parcelamento. Vale a pena transcrever:

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA 284/STF. FUNDAMENTAÇÃO. MULTA. SÚMULA 211/STJ. INADIMPLEMENTO DA DÍVIDA. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISCUSSÃO SOBRE O FATO GERADOR E MONTANTE DO DÉBITO ORIGINÁRIO. INADMISSIBILIDADE.

I - Incide o enunciado da súmula 284/STF, por analogia, quanto à alegação de vício na rejeição dos embargos declaratórios, pois não se indicou qual dispositivo de lei federal teria sido ofendido.

II - Quanto aos temas veiculados pelos artigos 458, II, do CPC e 9º, I, do CTN, tem-se aplicável a súmula 211/STJ, pois referidas questões não foram debatidas pelo Tribunal a quo, mesmo após a oposição dos embargos declaratórios.

**III - O parcelamento do débito tributário envolve transação do contribuinte com o fisco e licitamente impede a discussão judicial acerca do fato gerador ou do montante da dívida originária.**

IV - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> TRF 4ª R, AC nº 2004.72.02.002665-1/SC, Primeira Turma, Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik. Data do Julgamento: 02.08.2006.

<sup>26</sup> REsp. 1065940/SP. RECURSO ESPECIAL 2008/0130688-7. Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 18/09/2008.

ICMS - PARCELAMENTO - AÇÃO DECLARATORIA - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE. AS QUESTÕES POSTAS NA AÇÃO DECLARATORIA EM EXAME SÃO DE DIREITO E NÃO DEPENDEM DE PROVA, MUITO MENOS PERICIAL. **NO MOMENTO EM QUE O CONTRIBUINTE PREFERE PARCELAR A DÍVIDA, ACEITA O QUE LHE É EXIGIDO PELO FISCO, NÃO MAIS HAVENDO LUGAR PARA DISCUSSÃO SOBRE O PRINCIPAL E OS ACRESCIMOS.** RECURSO IMPROVIDO.<sup>27</sup> (grifou-se)

Verifica-se, porém, conforme já exposto, que há alguns anos o STJ vem apontando para uma nova direção, consolidando a jurisprudência no sentido de que a confissão da dívida não impede, por si só, o contribuinte de discutir na esfera judicial a legalidade da cobrança daquele tributo. Mostra-se possível, portanto, questionar seus fundamentos jurídicos, justamente porque não se pode sonegar do cidadão o seu direito de levar ao crivo do Poder Judiciário a análise de uma cobrança ilegal ou inconstitucional.

Aliás, afirmar o contrário seria o mesmo que permitir situações idênticas sendo tratadas de forma desigual, o que não é nenhuma novidade em nosso ordenamento, pois, não raro, as mesmas situações jurídicas possuem decisões não uniformes oriundas, inclusive, de mesmo Tribunal.

Eis a jurisprudência pátria atualmente consolidada:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA QUE NÃO IMPEDE A DISCUSSÃO JUDICIAL ACERCA DA LEGALIDADE DA EXAÇÃO.

1. Trata-se de hipótese em que o contribuinte pretende a revisão do parcelamento **com fundamento na ilegitimidade do processo de instituição do tributo**, por não estar em conformidade com a legislação que rege a matéria.

2. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 927.097/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31.5.2007), firmou o entendimento de que "**a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos**".

3. Recurso especial provido.<sup>28</sup> (grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II E AO ART. 458, II, DO CPC NÃO CONFIGURADA.

---

<sup>27</sup> REsp 147697 / SP. RECURSO ESPECIAL 1997/0063811-1. Relator Ministro GARCIA VIEIRA. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 07/11/1997.

<sup>28</sup> REsp. 1074186 / RS. RECURSO ESPECIAL 2008/0156442-2. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 17/11/2009.

CONFISSÃO DE DÍVIDA. REVISÃO JUDICIAL. LIMITES. VIOLAÇÃO AO ART. 267, VI, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Não viola os artigos 535 e 458, II do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

3. **A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.**

4. Não viola o art. 267, VI, do CPC o acórdão que extingue o processo com julgamento do mérito, pela improcedência do pedido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.<sup>29</sup> (grifou-se)

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. INTERESSE DE AGIR. PARCELAMENTO. COISA JULGADA. PIS. LC 07/70. SEMESTRALIDADE. COMPENSAÇÃO. **A confissão irrevogável e irretroatável dos débitos no parcelamento tem efeito somente na via administrativa, não sendo possível afastar o exame judicial.**

Não há coisa julgada quando a demanda anterior não abordou a questão sobre a semestralidade do PIS. A 1ª Seção do STJ uniformizou a questão da semestralidade do PIS no sentido de que o § único do artigo 6º da LC 07/70 estabelecia o aspecto quantitativo da exação e não seu prazo de recolhimento, descabendo a incidência de correção monetária sobre a base de cálculo no período antecedente à ocorrência do fato gerador.<sup>30</sup> (grifou-se)

Aliás, STJ e TRF da 4ª Região não cansam de se manifestar nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PARCELAMENTO. CONTROLE JURISDICIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSTITUIDORA DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. IPTU PROGRESSIVO, TIP, TCLLP. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ART. 168, I, DO CTN. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ.

<sup>29</sup> REsp 927097/RS. Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Órgão Julgador Primeira Turma. Data do Julgamento 08/05/2007.

<sup>30</sup> TRF4. APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº. 2008.71.05.005589-9, Segunda Turma 2ª Turma. Relator Juiz Federal ARTUR CÉSAR DE SOUZA. Data do Julgamento: 27/08/2009.

1. **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, por isso que somente admite-se sua invalidação quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.** (Precedentes: REsp 927097/RS, DJ 31/05/2007; REsp 948.094/PE, DJ 04/10/2007; REsp 1065940/SP, DJe 06/10/2008 )
2. Ao revés, é possível o questionamento judicial no tocante à relação jurídico-tributária, como, por exemplo, a legitimidade da norma instituidora do tributo. Isso porque a obrigação tributária exsurge da impositividade da norma jurídico-tributária, vale dizer, não tem natureza contratual, mas ex lege.
3. In casu, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento a ilegitimidade das normas instituidoras dos tributos (IPTU progressivo, TIP e TCLLP), ressoando inequívoca a sua possibilidade. (Precedentes: Resp 927097/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, 1ª Turma, DJ 31/05/2007; REsp 948.094/PE, Rel. Ministro Teori Zavascki, 1ª Turma, DJ 04/10/2007; REsp 1065940/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, DJe 06/10/2008)[...] <sup>31</sup> (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISCUSSÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. NULIDADE DA CDA NÃO CARACTERIZADA. MULTA CONFISCATÓRIA. INOCORRÊNCIA.

1. **A confissão do débito realizada na via administrativa não obsta o direito do contribuinte discutir a dívida em sede judicial, sobretudo em observância aos princípios da legalidade e da inafastabilidade da jurisdição.**
2. A atuação fiscal foi realizada de maneira detalhada, apontando de forma específica e fundamentada o procedimento indevido verificado na contabilidade da empresa demandante, de modo que as alegações de irregularidades na apuração do débito são descabidas. Outrossim, o auditor fiscal, no exercício de suas funções, possui fé pública, o que confere legitimidade à sua atuação.
3. O lançamento fiscal constitui prova da existência do débito e a presunção de liquidez e certeza que paira sobre a CDA somente pode ser elidida mediante prova inequívoca, cuja produção é de incumbência do demandante, o que, in casu, não ocorreu.
4. A multa fixada em lei só deve ser reduzida quando apresentar valor desproporcional ao tributo sobre o qual incide, ou seja, quando ultrapassar 100% do valor da exação devida. <sup>32</sup>

Não se pode olvidar, contudo, que ainda remanesce julgamentos em contrário:

---

<sup>31</sup> REsp. n°. 947233/RJ. RECURSO ESPECIAL 2007/0098846-3. Relator Ministro LUIZ FUX. PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 23/06/2009.

<sup>32</sup> TRF4. AC – Apelação Cível n°. 2008.70.05.001242-4/PR. Primeira Turma. Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrere. Data do Julgamento: 10.08.2011.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DO DÉBITO PELO DEVEDOR. CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO. ADESÃO AO PARCELAMENTO QUE TRATA LEI 11.941 IMPORTA EM CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL DA DÍVIDA. MARCO INICIAL PARA CONTAGEM DO QUINQUÊNIO. Conforme preceitua o art. 174, do CTN, a ação de cobrança de crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva e tem-se por interrompida esta contagem, dentre outras causas, quando sobrevier o reconhecimento do débito pelo devedor. **A pessoa jurídica que adere ao parcelamento (REFIS) está sujeita a confissão irretratável e irrevogável da dívida, é o que estabelece o art. 5º, da Lei nº. 11.941/09.**

A inclusão da empresa no referido programa de recuperação fiscal é causa interruptiva da prescrição, zerando a contagem do quinquênio. Diante da análise dos dispositivos, não resta configurada a prescrição, porquanto não transcorridos os cinco anos previstos para tanto. Recurso de apelação improvido.<sup>33</sup>

Destarte, não há como negar que o fato de aderir a um parcelamento é uma confissão de dívida, assim como o é o ato do contribuinte que efetua o pagamento após ter apurado o montante devido de Imposto de Renda, mediante declaração de seus rendimentos, por exemplo. Portanto, em nenhuma das hipóteses pode-se negar ao contribuinte o direito de questionar o que pagou, cabendo ao Judiciário a palavra final.

Nos autos do Agravo de Instrumento processado sob o nº. 0000419-51. 2012.404.0000/RS, em seu voto, o Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, com singular clareza assim se manifestou:

A confissão de que trata a legislação dos parcelamentos fiscais, no geral, dirige-se aos fatos. Tome-se, por exemplo, o caso de se confessar dívida relativamente à contribuição sobre o faturamento: a confissão recai sobre o fato de que houve o faturamento, não podendo ser afirmado, pelo contribuinte, a inexistência dele, a não ser pela comprovação de ter ocorrido vício de vontade. Esta é a dimensão da irrevogabilidade e a irretratabilidade da confissão.<sup>34</sup>

Em suma, não há como ver prevalecer as circunstâncias impostas pelos termos de adesão a parcelamentos, como a irrevogabilidade da confissão, como forma de tolher o direito do contribuinte, até porque trata-se de um direito constitucionalmente assegurado, não cabendo ao legislador infraconstitucional limita-lo, diga-se, arbitrariamente.

<sup>33</sup> TRF4. AC - APELAÇÃO CIVEL nº. 2006.72.02.008748-0. Primeira Turma. Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA Data do Julgamento: 13.10.2010.

<sup>34</sup> TRF4. Segunda Turma. Data do Julgamento: 09/03/2012.

Do exposto, resta evidente a necessidade de trazer à temática ora em discussão uma resposta satisfatória, fundamentada, como forma de atender aos princípios e regras que regem a matéria. É imprescindível assegurar aos contribuintes que nenhuma lesão a direitos poderia ser afastada do crivo do Poder Judiciário em decorrência da previsão existente em legislações, que, aliás, foram feitas para lhes beneficiar, sobretudo ao proporcionar um maior prazo para pagamento do tributo. Esse é, como visto, o entendimento prestigiado pela doutrina e, principalmente, pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Mas, consoante as teses encontradas na doutrina pátria, pode-se afirmar que a temática aqui exposta ainda vai exigir outras muitas análises a fim de se verificar, futuramente, uma uniformidade doutrinária e jurisprudencial. O tema, carregado de interpretações, conceitos e ressalvas, é terreno fértil para aprofundamentos, pois mais de uma situação fática pode ser vista, abrindo espaço para mais de uma solução, sem que isso represente esgotamento da matéria.

Com fulcro em tudo que foi exposto e diante da jurisprudência aparentemente sedimentada no sentido de assegurar ao contribuinte o acesso às vias judiciárias ainda que existente confissão de dívida na esfera administrativa convém esperar para confirmar o rumo que os Tribunais darão ao tema, pois, muito provavelmente, terão de se manifestar em breve, e a expectativa é pela manutenção do atual entendimento.

## CONCLUSÃO

Compreendidas as principais disposições que envolvem o parcelamento e a confissão de dívidas tributárias, bem como sua possível discussão judicial, percebe-se a importância da matéria no sistema jurídico atual.

Nesse sentido, desponta a ideia de que a confissão de dívida não pode ser vista como um ato absoluto, irretocável. Contempla revogação, por exemplo, em caso de erro de fato ou vício de vontade. Restou, ainda, consolidado que a confissão recai apenas sobre fatos, e assim, o sujeito não tem como confessar a existência de direito, até porque este decorre da lei.

A doutrina do Direito Tributário pesquisada, praticamente uníssona, aponta para o cabimento da revisão judicial, não cogitando de impedimento para o contribuinte que confessou uma dívida. Parte-se do pressuposto de que as cláusulas que tornam a confissão irreatável e irrevogável não mantêm o sentido diante do próprio texto constitucional, que prevê que a lei não poderá excluir do Judiciário a análise de qualquer lesão ou ameaça de lesão.

Tal assertiva justifica-se plenamente, pois cabe ao Poder Judiciário verificar eventuais discrepâncias e invalidades existentes nas leis, tornando sem eficácia as disposições que não estejam de acordo com o sistema jurídico. Por tais razões, não há como admitir que uma lei, ao impor tais condições para que o contribuinte possa gozar dos benefícios do parcelamento, restrinja seus direitos dessa forma.

Ademais, pelo breve estudo a que se propõe esse trabalho, ressalta-se a ideia de que a confissão realizada pelo contribuinte ao aderir a um parcelamento, não impede a apreciação do Judiciário em uma eventual análise da legalidade da cobrança, ou ainda em razão da ocorrência de um erro de fato que macule a existência da obrigação tributária. Até mesmo porque deve-se considerar que o contribuinte, e no momento em que declara a existência de um tributo devido, por meio de uma DCTF, por exemplo, está na verdade confessando que há um débito tributário a adimplir. Exatamente igual quando confessa uma dívida em um termo de parcelamento. Em nenhuma das hipóteses será negado ao contribuinte eventual questionamento do tributo na esfera judicial.

Procurou-se, por derradeiro, trazer as principais decisões encontradas na jurisprudência brasileira, dando maior espaço para aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, pois a questão como foi tratada encontra neste Tribunal a decisão final. Mesmo

assim, decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região também ampararam o presente estudo.

Postas essas diretrizes e corroborando com as ideias discorridas, conclui-se pela necessidade de leitura da questão sob a égide de princípios constitucionais que asseguram aos contribuintes além de um tratamento isonômico, a exigência de tributos somente em virtude da lei.

Com fulcro em tudo que foi exposto, pode-se concluir que ainda que tenha sido confessado, se um débito tributário não tiver seu fundamento de validade nas normas jurídicas de incidência tributária, mas apenas na declaração errônea do contribuinte, dúvida não há que é cabível a revogação ou retratação da confissão, podendo, assim socorrer-se no Poder Judiciário. Do mesmo modo, no que tange a possibilidade de questionar a legalidade da cobrança, pois como visto não há confissão em relação às questões de direito, cabendo sempre o questionamento nas vias judiciais. Percebeu-se que a questão além de atual ainda não foi exaustivamente debatida, fazendo com que a jurisprudência desempenhe papel determinante na delimitação dos efeitos da confissão de dívida para o contribuinte.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Confissão em matéria tributária. Seu verdadeiro significado.** Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2402, 28 jan. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14227>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

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

BRASIL. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil Brasileiro.** Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº. 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional n.68, de 21.12.2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. TRF4. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/>>. Acesso em: 26 mar. 2012.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. Disponível em: <[http://www.stj.gov.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp)>. Acesso em: 16 mar 2012.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 19 mar 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 25. ed. São Paulo: Malheiros. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Linguagem e Método.** 3 ed. São Paulo: Noeses. 2009.

ICHIAHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 16. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

NERY JUNIOR, Nelson. **Código Civil Comentado**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de “confissão irretratável” e de “renúncia de discussão administrativa e judicial” do objeto parcelado**. RDDT n°. 123. 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Processo Administrativo Fiscal**. In: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. Forense, 2007.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **Monografia Jurídica: Uma visão prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.