

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

**RAIMUNDO NONATO DE CARVALHO REIS NETO**

**AS CLÁUSULAS DE CONFISSÃO E RENÚNCIA IRREVOGÁVEIS  
CONDICIONANTES À ADESÃO AOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS COMO  
INSTRUMENTOS DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Teresina

2023

**RAIMUNDO NONATO DE CARVALHO REIS NETO**

**AS CLÁUSULAS DE CONFISSÃO E RENÚNCIA IRREVOGÁVEIS  
CONDICIONANTES À ADESÃO AOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS COMO  
INSTRUMENTOS DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação  
*Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de  
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa para a obtenção do  
título de Mestre em Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Ulisses Schwarz Viana

Teresina

2023

Código de catalogação na publicação – CIP

R375 Reis Neto, Raimundo Nonato de Carvalho

As cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis condicionantes à adesão aos parcelamentos tributários como instrumentos de violação do princípio da legalidade tributária/ Raimundo Nonato de Carvalho Reis Neto. Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2023.

123 f.

Dissertação - Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Direito Constitucional, 2023.

Orientador(a): Prof. Dr. Ulisses Schwarz Viana.

1. Parcelamento 2. Tributário. 3. Legalidade tributária. I. Título

CDD 341.39

**RAIMUNDO NONATO DE CARVALHO REIS NETO**

**AS CLÁUSULAS DE CONFISSÃO E RENÚNCIA IRREVOGÁVEIS  
CONDICIONANTES À ADESÃO AOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS COMO  
INSTRUMENTOS DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação  
*Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de  
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa para a obtenção do  
título de Mestre em Direito Constitucional.

Aprovada em:        /        /

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Ulisses Schwarz Viana** (Orientador)  
Doutor em Filosofia e Teoria Geral do Direito  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

---

**Prof. Dr. Fábio Lima Quintas** (Membro Interno)  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

---

**Prof. Dr. Paulo Roberto Roque Antônio Khouri** (Membro Externo)  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

À minha esposa Roberta, eterna incentivadora,  
melhor amiga e parceira em todos os  
momentos.

Às minhas filhas Lara Maria e Maria Fernanda,  
para quem quero construir um futuro e deixar o  
exemplo de que a educação é o primeiro passo  
para qualquer projeto de vida, em qualquer  
tempo e lugar.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, pela vida e por todas as oportunidades que tive e tenho de vivê-la com plenitude.

Aos meus pais, Francisco e Lígia, pelo amor, exemplo e incentivo desde os primeiros passos.

Ao meu irmão Francisco pela amizade e pelo que representa em minha vida.

À minha esposa Roberta, o meu refúgio e minha base, por todo o amor e companheirismo no longo percurso da construção desse trabalho. Sem ela, nada seria possível.

Às minhas filhas Lara Maria e Maria Fernanda, por tornarem meus dias mais felizes.

Aos amigos Rubens Pereira Júnior, Iury Vieira e Luíza Tavares pelo incentivo ao longo dessa jornada.

Aos professores que tive por toda esta longa trajetória de vida, fazendo-o especialmente na pessoa do Professor Doutor Ulisses Schwarz, que me acompanhou com rigor e serenidade ao longo da construção dessa dissertação, discordando, orientando e ensinando, como é peculiar a todos os grandes mestres.

É necessário fazer um agradecimento especial ao Professor Doutor Pedro Adamy, que me disponibilizou uma obra de sua autoria indispensável à conclusão deste trabalho, apesar de sua indisponibilidade e da distância física que nos separa. Seu desprendimento pessoal e apreço pela produção científica são inspiração para toda a vida.

Aos professores Alexandre Freire e Lígia Cavalcanti, por terem plantado neste pesquisador as primeiras sementes da inquietude científica.

Por fim, ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) por proporcionar aos mestrandos um curso de qualidade superior.

A injustiça em qualquer lugar é uma ameaça à  
justiça por toda a parte.

Martin Luther King Jr.

## RESUMO

O parcelamento de créditos tributários vencidos é um fato rotineiro na vida de pessoas, empresas e entes públicos. As leis que preveem este benefício estabelecem, em regra, uma cláusula de confissão irrevogável do débito, pretendendo tornar definitiva e inquestionável a exação tributária parcelada, implicando na confissão dos elementos fáticos da obrigação tributária e renúncia à discussão da matéria jurídica subjacente. Diante desse cenário, o objetivo desse trabalho é analisar esta cláusula à luz do princípio da legalidade tributária para compreender em que medida é constitucional ou não a previsão legal. A pesquisa será bibliográfica e documental, consistente em obras e referências em cada área do conhecimento e análise das leis de parcelamento e decisões judiciais correlatas ao caso estudado, de modo a embasar as conclusões do trabalho. Para alcançar este objetivo, o primeiro capítulo se predispõe a analisar o instituto do parcelamento, as leis federais que o instituíram, verificando a existência da cláusula nesses textos normativos e, ao final, analisar os efeitos dessa confissão. O segundo capítulo trata do princípio da legalidade tributária, pretendendo discorrer sobre seu conceito e evolução histórica, sobre sua vinculação ao princípio democrático e analisar qual o efeito prático desse princípio na hipótese de incidência tributária. O terceiro capítulo, ao final, buscará analisar a possibilidade de confronto entre estas cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis e o princípio da legalidade tributária, tomando especial atenção sobre a possibilidade de ofensa ao seu núcleo essencial.

Palavras-chave: parcelamento; tributário; legalidade tributária; núcleo essencial.

## **ABSTRACT**

Installment of overdue tax credits is a routine fact in the lives of people, companies and public entities. The laws that provide for this benefit establish, as a rule, an irrevocable debt confession clause, intending to make the tax collection in installments definitive and unquestionable, implying the confession of the factual elements of the tax obligation and waiver of the discussion of the underlying legal matter. Facing this fact, the objective of this work is to analyze this clause under the light of the principle of tax legality to understand to what extent the legal provision is constitutional or not. The research will be bibliographic and documentary, consisting of works and references in each area of knowledge and analysis of installment laws and judicial decisions related to the case studied, in order to support the conclusions of the work. To achieve this objective, the first chapter predisposes to analyze the institute of installment, the federal laws that allowed it, verifying the existence of the clause in these normative texts and, in the end, analyzing the effects of this confession. The second chapter deals with the principle of tax legality, intending to discuss its concept and historical evolution, its link to the democratic principle and analyze the practical effect of this principle in the hypotheses of tax incidence. The third chapter, at the end, will seek to analyze the possibility of confrontation between these irrevocable confession and waiver clauses and the principle of tax legality, paying special attention to the possibility of offending its essential core.

Keywords: installment; tax; tax legality; essential core.

## LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição sobre o Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
ONU	Organização das Nações Unidas
PAES	Programa de Parcelamento Especial
PAEX	Parcelamento Excepcional
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PRD	Programa de Regularização de débitos de Débitos não Tributários
RE	Recurso Extraordinário
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
SELIC	Secretaria da Receita Federal
SELIC	Taxa do Serviço de Liquidação e Custódia
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2</b>	<b>O PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO E A CLÁUSULA DE CONFISSÃO DE DÉBITOS</b> .....	17
<b>2.1</b>	<b>Obrigação tributária, crédito tributário e pagamento</b> .....	17
<b>2.2</b>	<b>Parcelamento tributário: conceito e relevância</b> .....	20
<b>2.3</b>	<b>Natureza jurídica</b> .....	22
2.3.1	Moratória .....	22
2.3.2	Novação .....	24
2.3.3	Transação.....	25
<b>2.4</b>	<b>As modalidades de parcelamento</b> .....	27
<b>2.5</b>	<b>O parcelamento e seus efeitos</b> .....	29
<b>2.6</b>	<b>Breve análise das leis de parcelamento da união</b> .....	31
2.6.1	Histórico .....	31
2.6.2	Lei N� 10.522/02 .....	33
2.6.3	Lei n� 9.964/00 – Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.....	34
2.6.4	Lei n� 10.684/03 – Programa de Parcelamento Especial (PAES) .....	35
2.6.5	Medida Provisória n� 303/06 – Programa de Parcelamento Excepcional (PAEX)....	36
2.6.6	Lei n� 11.941/09 – REFIS da Crise .....	37
2.6.7	Lei n� 13.496/17 – Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) .....	38
<b>2.7</b>	<b>A cláusula de confissão irrevogável de débitos</b> .....	40
2.7.1	A confissão irrevogável sobre a matéria de fato .....	40
2.7.2	Renúncia irrevogável ao direito em que se fundamentam os créditos tributários.....	41
2.7.3	Desistência de processos administrativos.....	43
2.7.4	Desistência de processos judiciais.....	44
<b>3</b>	<b>O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b> .....	45
<b>3.1</b>	<b>Histórico</b> .....	46
3.1.1	O princípio da legalidade tributária nas sociedades ocidentais.....	46
3.1.2	O princípio da legalidade tributária nas Constituições brasileiras .....	49

<b>3.2</b>	<b>O princípio da legalidade tributária enquanto direito fundamental:</b> características .....	51
3.2.1	A renúncia a direito fundamental é possível? .....	52
<b>3.3</b>	<b>Legalidade tributária, Estado Democrático e legitimidade para a tributação</b> .....	54
3.3.1	O crédito tributário como resultado de um processo legal.....	58
<b>3.4</b>	<b>A legalidade estrita em matéria tributária.....</b>	60
3.4.1	Qual legalidade? Legalidade tributária material x legalidade tributária formal.....	62
<b>3.5</b>	<b>Hipótese de incidência tributária e o crédito tributário .....</b>	64
<b>3.5.1</b>	<b>Elementos da hipótese de incidência tributária.....</b>	64
<b>3.6</b>	<b>O fato impositivo: regra-matriz da incidência e o nascimento da obrigação</b> tributária .....	66
3.6.1	A irrelevância da manifestação da vontade do contribuinte para a formação da obrigação tributária: a natureza <i>ex lege</i> da obrigação tributária.....	67
<b>3.7</b>	<b>O princípio da legalidade tributária na Constituição Federal de 1988: regra</b> e exceções.....	69
<b>4</b>	<b>AS CLÁUSULAS DE CONFISSÃO E RENÚNCIA IRREVOGÁVEIS</b> <b>COMO INSTRUMENTOS DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO</b> <b>CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	71
<b>4.1</b>	<b>As cláusulas de renúncia, confissão e irrevogabilidade como restrições legais</b> <b>ao princípio da legalidade tributária: necessidade de proteção ao núcleo</b> essencial do princípio .....	72
4.1.1	Considerações sobre a teoria geral .....	73
4.1.2	Restrição legal a direito fundamental e o “limite dos limites”: o núcleo essencial....	75
4.1.3	O princípio da proporcionalidade.....	78
<b>4.2</b>	<b>Confissão e renúncia irrevogáveis <i>versus</i> princípio da legalidade tributária .....</b>	79
4.2.1	O problema da confissão sobre a matéria fática.....	79
4.2.2	O problema da renúncia ao direito .....	82
4.2.2.1	<i>A renúncia e as decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade</i> <i>e de recursos repetitivos.....</i>	86
4.2.3	A confissão e a renúncia irrevogáveis como instrumentos legais de violação ao núcleo essencial direito fundamental da legalidade tributária.....	88
4.2.4	Proporcionalidade e interpretação conforme a Constituição: uma proposta.....	94

<b>4.3</b>	<b>A impossibilidade de renúncia ao direito fundamental da legalidade tributária no caso de parcelamento tributário .....</b>	<b>97</b>
<b>4.4</b>	<b>A jurisprudência sobre o tema nos Tribunais Superiores.....</b>	<b>100</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>105</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>111</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A forma ordinária de extinção do crédito tributário é o pagamento. Com o pagamento, o contribuinte cumpre a obrigação imposta a todos pelo Estado de contribuir com a coletividade, permitindo o regular financiamento dos serviços públicos. Entretanto, nem sempre é possível o pagamento dessas obrigações até o vencimento. Quando o pagamento não é possível e o crédito tributário se transforma em passivo inadimplido, uma das principais maneiras de retomada do status de adimplência é o parcelamento do débito junto à Fazenda Pública.

O parcelamento é um instituto de direito tributário previsto no art. 155-A do Código Tributário Nacional através do qual o ente público permite, através de lei, o pagamento diferido da obrigação tributária, suspendendo sua exigibilidade e admitindo o pagamento em parcelas da obrigação tributária vencida.

A edição de leis que permitem o parcelamento de créditos tributários tem um duplo objetivo: além de permitir que contribuintes inadimplentes, caso queiram, possam readquirir a condição de adimplência, com as vantagens decorrentes, também serve como instrumento para o incremento da arrecadação, permitindo ao Estado haver créditos inadimplidos, fortalecendo o caixa do Tesouro para execução de políticas públicas e servindo ainda como instrumento de política econômica em momentos de crise. É uma via de mão dupla, que interessa tanto aos contribuintes quanto aos entes tributantes.

A despeito da ampla possibilidade de estabelecimento de cláusulas legais para a adesão do contribuinte-devedor ao parcelamento, existe um padrão vigente no Brasil, que é adotado amplamente pelos entes tributantes. É comum que as leis de parcelamento promulgadas pela União, Estados e Municípios tragam em seus textos normativos, quase que invariavelmente, outros benefícios além do estrito parcelamento do débito com o objetivo de atrair contribuintes devedores, tais como redução nos juros e nas multas aplicadas, condicionando a adesão a estes benefícios a uma cláusula de confissão irrevogável débito objeto de adesão, que inclui a confissão quanto à matéria fática que ensejou a tributação e o reconhecimento do direito sobre o qual está fundamentado o crédito, com a desistência de processos administrativos e judiciais que eventualmente discutam esses débitos e impedindo discussões judiciais e administrativas futuras.

A uma primeira análise irrefletida, faz algum sentido a condicionante, especialmente se projetarmos a esta cláusula a ideia de um contrato do direito privado, em que cada parte renuncia a um direito para alcançar um proveito. No caso, a Fazenda Pública

arrecadaria créditos que não podem ser rediscutidos, sendo, portanto, definitivos, com a garantia de incremento de arrecadação ao fisco, e o particular gozaria dos benefícios do programa, reduzindo o montante devido e parcelando uma dívida que deveria ter sido paga no passado.

Entretanto, há uma reflexão necessária quando estamos diante de caso de confissão de créditos ilegalmente constituídos e sua pretensa irrevogabilidade. A hipótese revela a possibilidade de constituição definitiva de créditos tributários em desacordo com o que determina o princípio da legalidade tributária, permitindo a sua legitimação pela estrita expressão da vontade do contribuinte, o que aparentemente criaria uma anomalia tributária, considerando que os créditos em questão não possuem natureza privada, onde vige a liberdade e a vontade, mas pública e tributária, submetidos ao princípio da legalidade e, em se tratando de créditos tributários, ao princípio da legalidade tributária.

O “princípio da legalidade tributária” é um direito fundamental e é a regra-matriz do sistema tributário brasileiro, prevista no art. 150, I, da Constituição Federal, que estabelece na lei o limite fundamental do poder de tributar. Trata-se de direito fundamental de primeira geração e seu conteúdo elementar é o de não permitir que os particulares sejam tributados acima ou além do que permite a lei. Nesse particular, a matriz constitucional desse direito limita a ação do Estado, somente permitindo que atue nos exatos limites da norma.

Tributo decorre de lei. A lei é a premissa fundamental para o exercício o poder de tributar do Estado. Dessa maneira, a obrigação tributária é a relação jurídica através do qual o Estado pode exigir do contribuinte uma obrigação legal, sendo principal quando exigir quantia e acessória quando o dever imposto ao contribuinte for uma obrigação de fazer. É sempre a lei o instrumento jurídico que determina os limites da obrigação, o princípio e o fim da atividade estatal.

É a lei tributária que define quem é o contribuinte, o fato da vida a ser tributado e em qual base de cálculo e alíquota. A matriz legal é inegociável. Não há espaço para a vontade do agente de tributação e muito menos do particular. A lei define as balizas objetivas da tributação. Assim, não é possível ao ente público tributar, de qualquer forma, fora dos limites legais. Por outro lado, não é concedido ao particular a possibilidade de criar, ainda que por confissão ou qualquer outro ato de vontade, tributos contra si.

Em tese, qualquer violação a este direito fundamental deveria obrigar a Fazenda Pública, que deve agir nos estritos limites da legalidade, a anular ou revogar a cobrança tributária indevida, permitindo-se ainda que o cidadão-contribuinte tivesse livre acesso ao Poder Judiciário para afastar a prática de ilegalidades não reconhecidas voluntariamente pelo ente público.

Observado este quadro fático-jurídico, é possível considerar que a mencionada cláusula de confissão do débito para adesão ao parcelamento - confissão e renúncia irrevogáveis - possa conflitar com o princípio da legalidade tributária quando, ocasionalmente, houver confissão de valores que são indevidos pelo contribuinte.

Na rotina da tributação e das adesões a programas de parcelamento, é possível que, em razão das vantagens abstratamente proporcionadas por leis de parcelamentos ao contribuinte e dos prazos para adesão, por necessidade legal de se obter uma certidão negativa de débitos ou por simples desconhecimento, os contribuintes façam o parcelamento integral do acervo de sua dívida, confessando e parcelando todo este montante com o ente público, incluindo neste alguns débitos ilegalmente constituídos. É possível considerar, por exemplo, a confissão de créditos atingidos pela decadência ou prescritos, assim como créditos constituídos com erro de fato ou de direito no lançamento.

Esta confissão irrevogável de débitos legalmente estabelecida impede a rediscussão pela via administrativa e fecha, inclusive, as portas do Poder Judiciário para sanar estas ilegalidades.

Nesse particular, merecem análise para os fins deste trabalho as cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis como condicionantes à adesão aos parcelamentos tributários. Apresenta-se como pergunta de pesquisa a seguinte: as cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis constante das leis de parcelamento são compatíveis com o princípio da legalidade tributária?

Assim, o objetivo geral do trabalho é analisar se a previsão legal de confissão irretroatável de débitos constante das leis de parcelamento, em caso de créditos tributários indevidos, com a renúncia às alegações de fato e de direito que fundamentam suas pretensões e a consequente desistência de processos administrativos e judiciais que discutam esses débitos e impedimento rediscussão judicial e administrativa futuras, é inconstitucional, por violação ao princípio da legalidade tributária.

São objetivos específicos do trabalho analisar o instituto do parcelamento, seu conceito e natureza jurídica, conhecer as leis de parcelamento promulgadas pela União Federal, analisar o princípio da legalidade tributária, seu conceito, raiz histórica e finalidade, sua vinculação com o princípio democrático, compreender em que medida a lei é exigível para a formação da hipótese de incidência tributária, avaliar o princípio da legalidade tributária em seu núcleo essencial, conhecer a cláusula de confissão irretroatável que acompanha as leis de parcelamento, descrever as hipóteses fáticas ou jurídicas que podem implicar no surgimento do crédito indevido, analisar a compatibilidade da confissão irrevogável com o princípio da

legalidade tributária, com a imposição de renúncia às alegações de fato e de direito que fundamentam suas pretensões e a desistência de processos administrativos e judiciais que discutam esses débitos.

O tema possui grande relevância acadêmica e para a sociedade em geral. Juridicamente, é relevante a discussão sobre se a cláusula da confissão irrevogável constante das leis de parcelamento é compatível com a ordem constitucional, pois a hipótese levantada através do presente trabalho é a de que não é compatível com o princípio da legalidade tributária, erigido à condição de direito fundamental pela sociedade brasileira na Constituição Federal de 1988.

Acaso confirmada a hipótese, restaria verificado que União, Estados e Municípios têm historicamente estabelecido cláusulas inconstitucionais em suas leis de parcelamento, locupletando-se ilicitamente em prejuízo dos contribuintes. Por outro lado, o estudo tem enorme implicação prática na vida de milhares de contribuintes, que aderiram a programas de parcelamento ao longo dos anos e foram obrigados, por vezes, a confessar créditos tributários indevidos, sendo obstados de questionar administrativamente e judicialmente seus vícios. Representa, portanto, tema de grande interesse para advogados, juízes, promotores, agentes fazendários, dentre outros operadores do direito da seara fiscal, assim como para a sociedade brasileira.

Este trabalho pretende analisar todo este cenário, construindo um estudo sobre a atividade tributária do Estado e seus limites, dos tributos, sua forma de apuração de créditos, da natureza das matérias que potencialmente podem ser discutidas, do instituto do parcelamento e dos princípios da legalidade tributária e da inafastabilidade da jurisdição como garantia deste.

Para cumprir aos objetivos desse trabalho, a presente dissertação terá três capítulos.

Cumprido ao primeiro capítulo discorrer sobre o instituto do parcelamento, seu conteúdo e finalidade assim como sua base normativa no Código Tributário Nacional. Nesta ainda, analisaremos as cláusulas de confissão irrevogável constantes dos parcelamentos federais, verificando pontos em comum, possíveis uniformidades e dissensos nas suas redações. Ao final, exporemos todos os elementos que compõem essa confissão de débito, constituída pela renúncia às alegações de fato e de direito que fundamentam suas pretensões e a desistência de processos administrativos e judiciais que discutam esses débitos e impedimento rediscussão judicial e administrativa futuras.

O objetivo é exaurir, ainda no primeiro capítulo, o conhecimento necessário do instituto do parcelamento e das referidas cláusulas.

O segundo capítulo tratará do princípio constitucional da legalidade tributária, discorrendo sobre seu conteúdo, história, características e implicações para a formação da hipótese de incidência e vínculo com o princípio democrático, com o objetivo de dar ao leitor razoável compreensão deste princípio enquanto direito fundamental do cidadão-contribuinte, de sua extensão e natureza jurídica.

Esse estudo deve ser suficiente para a compreensão do problema a ser investigado. O objetivo do capítulo é situar o leitor quanto a estes princípios, dando-lhe embasamento teórico para o cotejo a ser realizado no terceiro capítulo, que é o conflito entre as cláusulas restritivas inseridas em leis de parcelamento e o princípio constitucional da legalidade tributária.

O papel do capítulo final é contrapor as cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis condicionantes à adesão ao parcelamento ao princípio da legalidade tributária, com o objetivo de pôr em teste a hipótese levantada na pesquisa: a de que as referidas cláusulas são instrumentos de promoção de inconstitucionalidade quando se estar a tratar de crédito tributário indevido.

Nele, faremos a indicação das modalidades de indébito tributário que podem ser objeto de parcelamento, com indicação da irrevogabilidade a que estarão submetidas após a adesão ao parcelamento. Destacaremos a possibilidade de natureza de coação inconstitucional da imposição de aceitação da possibilidade de parcelar débitos indevidos sem a possibilidade que questioná-los posteriormente. O trabalho fará, ainda, a contraposição desta cláusula aplicada em caso de confissão de créditos tributários indevidos ao princípio da legalidade tributária em seu núcleo essencial, analisando a sua possível inconstitucionalidade e seus limites, avaliando os efeitos de se fechar o acesso à justiça, uma garantia violada com o objetivo de fazer subsistir o pagamento indevido. Por fim, faremos a exposição da pesquisa jurisprudencial realizada sobre essa temática.

## **2 O PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO E A CLÁUSULA DE CONFISSÃO DE DÉBITOS**

O parcelamento de crédito tributário é instituto incorporado ao Direito Tributário Brasileiro e à rotina dos contribuintes – em especial, à vida das empresas – como uma maneira alternativa de permitir o pagamento de créditos tributários devidos e não pagos em época própria, admitindo o pagamento diferido da obrigação, de forma a facilitar a retomada do seu estado de adimplência.

É comum, muito embora não seja obrigatório, artigo 155-A, §1º do Código Tributário Nacional, que leis de parcelamento prevejam benefícios e condições para a adesão aos programas de parcelamento além do simples pagamento da dívida em parcelas, tais como redução de juros e multa, forma diferida de pagamento do débito, dentre outras facilidades. (BRASIL, 1966). Em contrapartida, exige o pagamento temporâneo das parcelas e a confissão irrevogável do débito, com a confissão quanto à matéria fática que fundamenta a tributação e a renúncia à discussão do direito correlativo, implicando em extinção dos processos administrativos e judiciais que discutam o tema e impedimento de rediscussão judicial e administrativa futuras.

Para os fins deste trabalho, é indispensável conhecer esta cláusula, que é onipresente nas leis de parcelamento da União Federal. Para cumprir este objetivo, neste primeiro capítulo é necessário conhecer o instituto do parcelamento tributário, suas modalidades, entender sua relevância para a Fazenda Pública e para os contribuintes e fazer uma análise sobre os efeitos de âmbito do direito material e processual da incidência dessa cláusula.

### **2.1 Obrigação tributária, crédito tributário e pagamento**

O Estado Democrático de Direito se notabiliza por ser um Estado prestacional, que assume posição ativa na prestação dos serviços públicos e execução de políticas públicas. Para financiar a execução dessas atividades, vale-se de poder decorrente da sua soberania sobre seu território e seus cidadãos para exigir destes uma contribuição pecuniária. É essa a fundamentação filosófica fundamental para a atividade de tributar estatal e para a própria existência do tributo como obrigação para o cidadão (ROTHMAN, 1972).

Sendo democrático, esta exigência não se opera na conta do arbítrio, mas a partir de um conjunto de regras bem definidas, estabelecidas em lei, votadas por um parlamento (de onde extrai sua legitimidade), que estabelece e delimita os elementos da tributação. É, portanto,

mais que uma relação estrita de poder, constituindo-se em uma relação jurídica de caráter obrigacional.

O tributo é conceituado pelo Código Tributário Nacional, art. 1º, como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, não paginado). É dever público extranegocial de pagar dinheiro à Fazenda Pública para financiamento de serviços em prol da coletividade.

A lei deve definir todos os elementos que compõem a tributação, tais como as pessoas sujeitas à tributação (contribuintes), o fato hipotético que enseja a tributação e o montante a ser considerado na tributação. Esses elementos criarão a hipótese de incidência tributária, o tipo legal que, uma vez satisfeito através da ocorrência fática da hipótese no mundo, cria o tributo, a prevista “prestação pecuniária compulsória” (BRASIL, 1966, não paginado).

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê o nascimento dessa relação jurídica, ao estabelecer que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966, não paginado). Não é, portanto, exclusivamente da hipótese normativa que decorre o tributo, mas também do fato previsto pela norma no mundo real para que ocorra a tributação, o que Ataliba (2013) denomina fato imponível.

Paulsen (2014, p. 151) leciona que:

Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

A coexistência de fato e norma é a condição *sine qua non* para o surgimento da obrigação tributária. Ocorrido o que era hipótese, nasce a obrigação tributária, que é essa relação jurídica estabelecida por lei que estabelece o dever ao particular de pagar ao Estado uma quantia em dinheiro (CALIENDO, 2013).

Entretanto, não é o estrito nascimento da obrigação tributária suficiente para sua exigibilidade. O Código Tributário Nacional, artigo 142, determina que, para que a obrigação tributária passe a ter liquidez, certeza e exigibilidade, é necessário que a autoridade administrativa fiscal realize ato administrativo para sua constituição após a realização de procedimento administrativo, ato jurídico este denominado lançamento (BRASIL, 1966).

Há uma relação sequencial obrigatória. A realização no mundo fático da hipótese prevista em lei cria a obrigação tributária, que é antecedente e, até então, inexigível. Apenas com sua apuração, com a submissão dos elementos da obrigação tributária à regular constatação

de sua ocorrência, através de um processo em que sejam garantidos ao particular o contraditório e a ampla defesa, é que esta obrigação passa a ser um crédito exigível. A doutrina faz a distinção entre obrigação e crédito tributário:

A ocorrência do fato gerador dá nascimento a obrigação tributária. Em diversas situações, porém, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito, na forma prevista em lei), do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial. [...] Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de exigibilidade. A esse ato do sujeito ativo (credor) dá-se o nome de lançamento. (AMARO, 2006, p. 333-334).

O nascimento do tributo, portanto, dá-se nos exatos limites da lei. Uma vez verificada a ocorrência do fato tributado, nasce a obrigação tributária e, após ser submetida ao devido processo administrativo e a ato da autoridade fazendária competente, que verifica o adequado cumprimento dos requisitos legais, esta obrigação se converte em crédito tributário, a partir de quando passa a ser exigível do contribuinte.

Esse crédito, revestido de presunção de legitimidade, cria um dever jurídico exigível do cidadão-devedor de pagamento de valor em dinheiro ao Estado, dever que somente se extingue com o efetivo pagamento. O pagamento é, portanto, a maneira normal para a extinção do crédito tributário. Com ele, resta cumprido o dever jurídico imposto ao particular de pagar tributos.

Entretanto, é também possível que, por motivos alheios ou não à sua vontade, que o pagamento não seja realizado pelo contribuinte. Uma vez inadimplente, este débito se converte em dívida a ser cobrada pela Fazenda Pública pelas vias administrativa e judicial.

O pagamento de dívidas de natureza tributária, com o acúmulo de débito principal, multas e juros ao longo do tempo, vai tornando aos cidadãos e às empresas, cada vez mais, difícil o seu estado de regularização junto à Fazenda Pública, constituindo-se um problema para o Estado, que deixa de realizar receita, e para o contribuinte, que passa a sofrer constrições patrimoniais e outras restrições diretas e indiretas.

Nesse cenário surge o parcelamento tributário, como instituto capaz de permitir que as empresas e cidadãos inadimplentes com suas obrigações tributárias possam pagar suas dívidas tributárias não pagas em época própria.

## 2.2 Parcelamento tributário: conceito e relevância

Parcelamento tributário é o benefício previsto no art. 155-A do Código Tributário Nacional que é concedido ao contribuinte, na forma da lei, para pagar parceladamente sua dívida constituída com a Fazenda Pública, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, (artigo 151, VI) parcelado até o seu integral pagamento, quando se opera a extinção do crédito tributário (artigo 156, I). (BRASIL, 1966).

Com o alongamento do prazo de pagamento das dívidas, permite-se aos devedores o retorno ao estado de adimplência, evitando constrangimentos como restrições de crédito, inclusão em cadastro de inadimplentes, constrições patrimoniais e, em casos extremos, processos criminais.

É necessário reconhecer que na rotina do contribuinte, pessoas físicas e jurídicas, nem sempre é possível emprestar previsibilidade à vida econômica. Faz parte do ambiente econômico a ocorrência de infortúnios decorrentes de escolhas erradas, de crises macroeconômicas, dívidas de terceiros, dentre muitos outros fatos possíveis. Na maioria das vezes, ser devedor não é uma escolha pura e simples, mas uma decorrência de um fato econômico que se impõe diante do contribuinte.

Diante desse cenário, a possibilidade de parcelar dívidas decorre do reconhecimento desse estado de fato, constituindo-se em alternativa de restaurar a higidez econômica dos contribuintes, permitindo a continuidade de sua vida econômica sem sobressaltos. A doutrina analisa esta temática, destacando a relevância do risco da atividade econômica:

O parcelamento de créditos tributários existe em razão do reconhecimento do Estado quanto à ocorrência de circunstâncias específicas, provenientes do risco, que é inerente ao exercício da atividade econômica. Tais circunstâncias constituem o estado de crise – seja esta de natureza, econômica, financeira, decorrente de má administração ou outra – em que se impõe a necessidade de um regime especial de pagamento para dar continuidade ao financiamento dos gastos públicos e para preservar a empresa idônea em crise, viabilizando sua participação no mercado. (ZANELLO, 2015, p. 113-114).

Pelo lado do contribuinte, o parcelamento é instrumento facilitador do pagamento que lhe permite retomar o estado de solvência junto ao Estado, especialmente o das empresas, preservando seu funcionamento, a atividade econômica que realiza e os empregos que gera, atendendo ao princípio da função social da empresa.

Muito embora à primeira vista possa se chegar à conclusão de que o instituto beneficie apenas o contribuinte, é necessário esclarecer que o parcelamento de débitos tributários beneficia também a Fazenda Pública, pois através da adesão dos devedores aos programas de parcelamento, o ente público passa a arrecadar créditos que não foram realizados

em época própria. É verdadeiro instrumento de arrecadação em favor do Fisco, que permite a capitalização de crédito previsto e não arrecadado, ainda que de forma parcelada, conseguindo, com isso, melhor prestar o serviço público e realizar suas políticas públicas.

Paes (2014, p. 324) analisa esse benefício de mão dupla:

Havia, portanto, um espaço que possibilitaria mitigar problemas que afetavam governos e contribuintes. Assim, os parcelamentos foram ofertados em condições bastante favoráveis aos devedores, com parcelas a perder de vista, descontos e juros muitas vezes bem abaixo dos praticados pelo mercado. Governos receberiam uma parte do estoque da dívida de maneira consensual e firmas resolveriam seus passivos tributários, o que lhes permitiria tocar seus negócios de posse, por exemplo, de uma Certidão Negativa de Débito.

Nesse ponto, merece destaque a função do parcelamento como instrumento político-jurídico hábil a garantir a preservação da empresa e da sua função social como elemento fundamental para o funcionamento da economia do país.

A função social da empresa merece especial consideração, em especial sob o ponto de vista do Estado, que modernamente deve buscar preservá-la em razão do seu papel social e econômico. É que a empresa, sob a óptica moderna emprestada ao seu estudo, não é uma entidade estritamente jurídica, que exaure seu funcionamento no âmbito do direito e das estritas relações econômicas que realiza. Ao contrário, sua atividade extravasa efeitos para diversas áreas da vida cotidiana, tendo vinculações com a vida econômica, recolhendo impostos, gerando emprego e renda para seus empregados, acionistas e sócios, além das outras empresas com quem se relaciona, consumidores, para o meio ambiente, bem como para com toda a sociedade.

Coelho (2012, p. 83) discorre sobre a função social da empresa, afirmando que:

Cumpra sua função social a empresa que gera empregos, tributos e riqueza, contribui para o desenvolvimento econômico, social e cultural da comunidade em que atua, de sua região ou do país, adota práticas empresariais sustentáveis visando à proteção do meio ambiente e ao respeito aos direitos dos consumidores. Se sua atuação é consentânea com estes objetivos, e se desenvolve com estrita obediência às leis a que se encontra sujeita, a empresa está cumprindo sua função social; isto é, os bens de produção reunidos pelo empresário na organização do estabelecimento empresarial estão tendo o emprego determinado pela Constituição Federal. O princípio da função social da empresa é constitucional, geral e implícito.

A análise é aprofundada pela doutrina, destacando o novo ponto de vista emprestado à empresa no âmbito de uma sociedade democrática e que objetiva coadunar interesses individuais e coletivos:

A construção de uma organização social mais justa e coadunada com interesses da coletividade tem inspirado a atividade legislativa. Assim, um conjunto ampliado de regras vem multiplicando o esforço teórico que demonstra a vigência de novos anseios coletivos. O cenário ampliado do interesse coletivo obrigou uma reordenação do espaço de atuação dos entes quando sujeitos privados. Nesse panorama, a alteração do modelo de Estado instituído na sociedade civil brasileira é fundamental para destacar que (I) a concepção clássica dos institutos jurídicos do liberalismo e (II) a

compreensão da empresa como sujeito de direito voltada, apenas e tão somente, para o acúmulo de dividendos, apresentam uma nova perspectiva, embasada nos princípios constitucionais da dignidade humana e da solidariedade social. A função social da propriedade é, conseqüentemente, uma realidade incorporada ao ordenamento jurídico. O proprietário, atento a esta nova realidade, tem a responsabilidade de dar aos bens privados uma utilidade coletiva. Em relação à propriedade dos meios de produção, o mesmo argumento deve ser instrumentalizado, dando aos bens a utilidade expectada pelo ordenamento. (ALMEIDA, 2003, p. 142).

Essa nova perspectiva já encontrava amparo na lei de sociedade por ações (Lei nº 6.404/76), que previa já no ano de 1976, em seu art. 154, que o seu administrador deveria “exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa”. (BRASIL, 1976, não paginado). Este princípio encontra abrigo, inclusive, na Constituição Federal de 1988, que o constitucionalizou indiretamente em seu art. 170, III, estabelecendo a função social da propriedade. Adiante, o Código Civil estabeleceu em seu art. 966 o conceito de empresa como a entidade profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (BRASIL, 2002a), rompendo com a “teoria dos atos de comércio, por não abranger toda a atividade econômica, e, deixando de lado o modelo francês, positivando-a, incorporando, assim, o modelo italiano de disciplina privada daquela atividade” (DINIZ, 2018, p. 388).

Nesse cenário, para preservar a sua função social, os interesses que dela dependem, bem como para defender sua própria arrecadação, vez que a empresa é a principal fonte de tributos em geral, a Fazenda Pública utiliza o parcelamento como esse instrumento multifacetado, que preserva e atende interesse privados, públicos e sociais, especialmente em momentos de crise econômica, como veremos adiante ao discorrer sobre as circunstâncias de fato que ensejaram os grandes programas de parcelamentos especiais promovidos pela União.

## **2.3 Natureza jurídica**

Sobre a natureza jurídica do instituto do parcelamento, há notório posicionamento doutrinário histórico que imputa ao parcelamento a natureza de moratória, equiparando os institutos, com relevantes opiniões doutrinárias nesse sentido. Há também respeitável doutrina que atribui a este instituto a natureza de novação e de transação. É necessária a análise individualizada dessas doutrinas.

### **2.3.1 Moratória**

Moratória é uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que concede novo prazo para pagamento ao contribuinte, possibilitando que o pagamento ocorra sob novas condições. A lei que concede o benefício deve estabelecer ainda os tributos a que se aplica, o número de prestações, seus vencimentos e as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual, como previsto no artigo 153 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Sua aplicação é mais comum em hipóteses de caso fortuito ou força maior que tenham implicação econômica para os contribuintes, de tal forma que seja recomendável conceder o benefício fiscal, dilatando ou parcelando o pagamento de tributos devidos, muito embora não haja óbice legal para sua concessão por outros motivos. Pode ser concedida em caráter geral ou individual, submetida nesse caso ao deferimento por despacho da autoridade, segundo o artigo 152 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Parte da doutrina aproxima os institutos e atribui ao parcelamento natureza jurídica de moratória porque, em ambos os casos e a despeito das diferenças perceptíveis entre os institutos, a sua estruturação lógica é idêntica. Em ambos os casos há a manutenção da obrigação tributária originária em todo o seu teor, com as mesmas partes e objeto, permitindo em favor do particular nos estritos limites da lei de concessão um diferimento no pagamento da obrigação tributária devida.

É evidente a proximidade conceitual entre os institutos do parcelamento e da moratória, especialmente quando estamos a tratar da possibilidade de uma moratória parcelada. O próprio Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) deixou evidente essa aproximação quando determinou no art. 155-A, §2º que se aplicam, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições relativas à moratória prevista no Código. A similitude dos institutos é destacada por Coêlho (2020, p. 884), segundo o qual “ocorrendo, por mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o *parcelamento* ou o *adiamento do pagamento*, fica a Fazenda impedida de exigir a totalidade do crédito, enquanto perdurar o acordo.”

A percepção dessa proximidade não é nova. Segundo Dexheimer (2014, p. 83-84), a propostas de distinção entre parcelamento e moratória foi debatida quando da elaboração do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), sendo rejeitada, dada a sua aproximação teórico-conceitual e a inutilidade de sua diferenciação, por representarem tecnicamente a estrita prorrogação legal do pagamento da obrigação tributária.

Logo, apesar de parte da doutrina pretender diferenciar os institutos, entendemos que a melhor posição é a que advoga pela natureza jurídica de moratória do parcelamento

(CARVALHO, 2019), considerando-o apenas uma espécie do gênero moratória. Apesar de adquirir contornos próprios e ser mais amplamente utilizada na rotina da Administração Tributária, o instituto do parcelamento tem a natureza jurídica de moratória. Tal qual este instituto, o objetivo final é sempre obter o pagamento do crédito tributário de modo alternativo, concedendo novas e melhores de condições de prazo e pagamento ao contribuinte.

### 2.3.2 Novação

Parte da doutrina também aproxima o parcelamento do instituto da novação.

Novação é um instituto do direito civil que tem por objetivo a extinção da obrigação civil com a criação de uma nova, seja pela substituição dos sujeitos da relação jurídica, seja pela alteração da própria obrigação em si, criando-se uma nova em substituição à primeira (BRASIL, 2002). Trata-se de “uma forma de pagamento indireto em que ocorre a substituição de uma obrigação anterior por uma obrigação nova, diversa da primeira criada pelas partes. Seu principal efeito é a extinção da dívida primitiva, com todos os acessórios e garantias, sempre que não houver estipulação em contrário” (TARTUCE, 2020, p. 617).

Para tanto é possível a realização de novação subjetiva, quando se alteram as partes (credor ou devedor), ou a novação objetiva, quando se altera o objeto da dívida em sua quantidade ou qualidade, a forma de pagamento ou outro elemento da obrigação. Aplicada à obrigação tributária, a novação da dívida significaria a criação de uma nova obrigação cuja constituição decorreria da vontade das partes e não mais da lei, descaracterizando a sua natureza tributária e convertendo o crédito, originalmente tributário, em dívida civil.

Com base nesse conceito, entendemos que não é possível a caracterização do parcelamento como novação.

Em primeiro, lugar, deve-se observar a discrepância entre efeitos jurídicos inerentes à novação e ao parcelamento. Se, por um lado, a novação extingue o crédito tributário para criar outra obrigação que a substitua, o parcelamento tributário é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme determina o artigo 151, VI do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), hipótese em que são mantidas as partes, o mesmo crédito decorrente da mesma obrigação, com o estrito alongamento do prazo para pagamento.

O segundo ponto importante a se observar se refere à manifestação da vontade e à intenção das partes. O artigo 361 do Código Civil (BRASIL, 2022) estabelece o *animus novandi* como uma condição fundamental para o surgimento de uma nova obrigação, ou seja, a vontade manifestada pelas partes expressa ou tácita, mas inequívoca, de celebrar negócio jurídico com

o objetivo de criar uma nova obrigação. Em se tratando de parcelamento, não é essa a vontade do legislador, por não pretender extinguir o crédito tributário anterior, mas apenas suspender sua exigibilidade (CTN, art. 151, VI), além de não haver cláusula expressa de novação, havendo exclusivamente um diferimento no pagamento da obrigação principal, mantendo-se a obrigação em toda a sua essência, inclusive dos seus vícios eventualmente existentes.

Não é possível verificar no parcelamento a alteração subjetiva ou objetiva inerentes à novação. Do ponto de vista subjetivo, as leis de parcelamento não permitem alterações nos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, o que impede categoricamente uma novação subjetiva. Mantém-se o devedor sempre, alterando apenas a forma de pagamento de forma a alongá-la. Por outro lado, não é possível considerar que o parcelamento pretenda criar nova dívida, de modo a ser capaz de desatrelar o crédito tributário das premissas fáticas e jurídicas que desaguaram no seu surgimento, gerando um novo crédito desvinculado de sua origem e condições correlativas. Ao contrário, o que temos é que o crédito tributário nasce de lei que define, de forma rígida, seus elementos jurídicos e as hipóteses fáticas que, uma vez satisfeitas, implicam no surgimento da obrigação tributária. Eventuais vícios inerentes ao crédito tributário, sejam de quaisquer naturezas, devem acompanhá-lo, inexistindo a possibilidade de transmutação por ato de vontade em dívida civil por sua natureza e peculiaridades. Nesse sentido, Coêlho (2020, p. 885), após destacar a identidade entre moratória e parcelamento, assevera que esses institutos não e equiparam com novação da obrigação, pois ao se parcelar a “obrigação não é afetada (art. 140 do CTN). Ela, a moratória, sem mistério, é apenas acordo entre credor e devedor sobre as datas de pagar, diferentes das inauguralmente previstas na lei. Acordo regido pelo princípio da legalidade.”.

Por fim, importante destacar que várias leis de parcelamento previram expressamente que a adesão ao programa de parcelamento correlativo não implicaria em novação da dívida, à exemplo do art. 16, §2º da Lei nº 10.522/02, do art. 16 da Medida Provisória nº 303/06 (Programa de Parcelamento Excepcional – PAEX), do art. 8º da Lei nº 11.941/09 (Refis da Crise) e do art. 65, §22 da Lei nº 12.249/10.

Dessa forma, é inadequado, ao nosso sentir, atribuir ao parcelamento natureza jurídica de novação.

### 2.3.3 Transação

Por fim, doutrinadores aproximam o parcelamento do instituto da transação.

Transação é um instituto do direito civil que estabelece a possibilidade de composição entre as partes por concessões mútuas, artigo 840, Código Civil (BRASIL, 2002). Tem por objetivo fazer valer a vontade das partes com o objetivo de livremente dispor sobre a maneira pela qual se cumpre uma obrigação, estabelecendo os interessados novas condições para seu adimplemento através de concessões mútuas. Possui natureza contratual, estando situado no Título VI, Capítulo XIX, do Código Civil, que possui o título “Das Várias Espécies de Contrato”, estando enquadrado nesse capítulo por possuir o item mais elementar da relação contratual, o acordo de vontades.<sup>1</sup>

No âmbito do direito tributário, a transação está prevista como hipótese de extinção do crédito tributário pelo artigo 151, III do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). O artigo 171 da mesma norma lhe delimita o conceito e extensão, estabelecendo que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e a consequente extinção de crédito tributário. São, portanto, dois os requisitos para a operacionalização da transação nos termos do Código Tributário Nacional: concessões mútuas que resultem em determinação de litígio e extinção de crédito tributário como resultado da transação.

À luz dessas normas e da respeitável posição doutrinária, defendemos que não há possibilidade de enquadramento do parcelamento como transação.

No âmbito tributário, como visto, a transação somente pode ser utilizada na hipótese de extinção da obrigação tributária decorrente de uma lide predeterminada, diversamente do que fora estabelecido para a o parcelamento, que é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, VI do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). O objetivo natural e legal dos dois institutos são completamente diversos: enquanto no parcelamento o objetivo é lograr o diferimento do pagamento de uma obrigação tributária, na transação é solucionar uma lide, extinguindo o crédito tributário.

É necessário analisar o segundo pressuposto estabelecido pela norma, que é a resolução de uma lide predeterminada. No caso do parcelamento, impossível afirmar aprioristicamente que a sua utilização decorra de uma lide preexistente, pois o simples inadimplemento não configura um litígio no sentido exigido para que se dê a transação

---

<sup>1</sup> Como apontam Gagliano e Pampola (2022), este enquadramento no Código Civil de 2002 supera antigo dissenso doutrinário sobre o instituto havido à luz do Código Civil de 1916. Parte da doutrina defendia natureza contratual enquanto outra parte a considerava meio de extinção de obrigações.

(DEXHEIMER, 2014, p.39). O que se verifica estritamente é o desejo do contribuinte de obter melhores condições de pagamento de um crédito inadimplido quando legalmente disponível.

Por fim, importa uma observação em relação à liberdade de disposição dos agentes para a realização da transação. O parcelamento tributário somente pode ser realizado em se considerando a existência de uma obrigação tributária antecedente que se converta em crédito tributário. Essa obrigação tributária possui natureza *ex lege*, ou seja, somente pode ser constituída em razão da aplicação da lei. Possuindo o crédito matriz legal e constitucional, há impedimento à livre disposição do direito sobre o débito por estrita vontade do agente público ou do particular, não sendo possível a realização de concessões mútuas de forma a assumir a natureza de um acordo de vontades devido à necessidade de dar estrito cumprimento à lei tributária e ao princípio da legalidade tributária. Isto decorre, em especial, da ausência de liberdade das partes – Estado e contribuintes – para emprestar algum efeito p. ex. a uma confissão de débito tributário com vício de legalidade.

É de se concluir, ao final, que o parcelamento é instituto que possui natureza jurídica diversa da transação no âmbito tributário.

## **2.4 As modalidades de parcelamento**

As definições das modalidades de parcelamento devem permitir a compreensão do instituto a partir de uma classificação a partir de um critério. Essa classificação permite o olhar macro para o conjunto de leis de acordo com seu objetivo, benefícios estabelecidos, perenidade, dentre outros critérios possíveis.

Não há na doutrina uma definição única para as modalidades de parcelamento. Também não é possível afirmar que há uma definição que seja majoritária. Entretanto, é necessário expor as principais manifestações doutrinárias sobre as maneiras de classificar os parcelamentos.

Ao discorrer sobre as modalidades de parcelamento, Zanello (2015) apresenta as seguintes: parcelamento concedido após lançamento de ofício, ordinário, simplificado, de Autarquias e Fundações Públicas e os concedidos em regime especial.

Zanello (2015), na prática, não as qualifica, diferenciando-as, mas apenas descreve os tipos de parcelamento realizados pela União Federal, sem distingui-los por suas qualidades intrínsecas. Há, inclusive, a descrição de modalidades por ente público federal que a realiza (União Federal e Autarquias) sem que haja a caracterização da modalidade em si, quando dever-se-ia analisar as qualidades e a natureza do parcelamento concedido.

Hack e Dalazen (2013), por sua vez, classificam os parcelamentos em parcelamento com parcela de valor fixo e prazo certo de duração, parcelamento com parcela variável e com prazo certo e parcelamento com parcela variável e sem prazo certo.

A primeira modalidade de parcelamento é a mais comum, amplamente adotada por entes públicos (União, Estados e Municípios) e prevê a consolidação do valor devido na forma da lei (inclusive com atualização do valor e juros para o futuro e descontos de juros e multa vencidos) e sua divisão em parcelas de mesmo valor.

A segunda modalidade – parcelamento com parcela variável e com prazo certo – estabelece a possibilidade de que a lei preveja que o pagamento ocorra em parcelas variáveis a depender da riqueza tributada, normalmente o montante da dívida, faturamento ou lucro, abatendo o montante pago do valor principal. Sendo de prazo certo legalmente definido, uma vez cumprido o prazo legal, o contribuinte deve pagar o saldo remanescente à vista à Fazenda.

A terceira modalidade, por fim, é o parcelamento com parcela variável e sem prazo certo. Esta hipótese excepcional foi criada pela lei do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) (Lei nº 9.964/98), quando ficou estabelecido a vinculação da parcela ao faturamento da empresa, sem a definição do termo *a quo* do pagamento. Nesse caso, repete-se a ideia de estabelecer como base de cálculo da parcela uma grandeza, normalmente o faturamento ou lucro, entretanto, diversamente da modalidade anterior, não há prazo definido para a quitação, estendendo-se até a efetiva quitação (BRASIL, 1998). Desse modo, o pagamento das parcelas ocorre “a perder de vista”.

Outra importante classificação possível para as modalidades do parcelamento, por sua natureza e especificidades, é a que diferencia os parcelamentos entre ordinários e especiais.

Podemos qualificar como ordinários os parcelamentos estabelecidos em lei com vigência indeterminada, sendo acessíveis ao contribuinte em qualquer fase da cobrança (administrativa ou judicial), com ou sem redução de juros e multa. Normalmente as benesses estabelecidas em parcelamentos dessa natureza são de reduzida monta em comparação com os de natureza especial, garantindo sua realização com parcela e prazo certos.

Por outro lado, parcelamento especial é aquele que é excepcionalmente deferido, vige por prazo determinado e pode ser restrito a determinado setor ou aberto ao público em geral. Em geral, as benesses estabelecidas são mais amplas que as do parcelamento ordinário, tais como prazo maior, maiores descontos (ou até mesmo isenção) de juros e multa, bem como a possibilidade ocasional de pagamento sem parcela ou prazo certo.

O parcelamento especial normalmente é adotado quando os entes concedentes pretendem aumentar a arrecadação tributária, propiciando ao administrador um relevante

montante de recursos de natureza extraorçamentária, bem como para garantir a preservação de empresas em cenários de crise econômica.

## 2.5 O parcelamento e seus efeitos

O parcelamento resulta na concessão do pagamento do crédito tributário inadimplido em parcelas, facilitando o pagamento ao projetá-lo no tempo. Permite ainda a concessão de outras vantagens ao contribuinte, tais como descontos de juros e multa. A adesão ao programa legal de parcelamento gera, imediatamente, três efeitos.

O primeiro efeito é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Trata-se de previsão do Código Tributário Nacional, que prevê em seu art. 155, VI, o parcelamento como hipótese de suspensão (BRASIL, 1966).

Mais do que uma decorrência legal, é natural que com a assinatura do termo de adesão ao programa de parcelamento pelo contribuinte, com o estabelecimento de parcelas a pagar, com o objetivo de quitar a dívida tributária, haja a suspensão da exigibilidade do crédito. Faltaria interesse de agir para uma cobrança judicial do crédito (ZANELLO, 2015).

O efeito de suspender a exigibilidade gera efeitos para processos judiciais e administrativos. Nos processos administrativos em que se discutia o crédito, esta passa a ter natureza definitiva, extinguindo a fase de cobrança administrativa, inscrevendo-o imediatamente na dívida ativa. É uma conclusão lógica, pois somente se pode parcelar o crédito e se ainda há processo de constituição, este ainda não existe. Nos casos em que a cobrança administrativa já houvesse se iniciado por qualquer forma, dá-se a suspensão dessa cobrança. Por outro lado, nos casos em que a cobrança judicial já se iniciou, as execuções fiscais em que existem créditos parcelados deixam de tramitar, suspendendo seu trâmite até o integral pagamento do parcelamento, quando há a extinção do crédito tributário.

O segundo efeito a se destacar é a interrupção do prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário.

O crédito tributário, uma vez constituído, tem o prazo de 5 (cinco) anos para ser cobrado, sob pena de prescrição, nos termos do art. 174, *caput*, do Código Tributário Nacional. O parágrafo único deste artigo estabelece as hipóteses de interrupção do prazo prescricional, determinando a interrupção pelo a) despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, b) pelo protesto judicial, c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e d) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (BRASIL, 1966).

O caso do parcelamento se enquadra nesta última hipótese. Uma vez confessado o débito e parcelado o crédito tributário, interrompe-se o prazo de prescrição. Por outro lado, o mesmo prazo, interrompido, está também suspenso, porque suspensa está a cobrança do crédito.

Nesse sentido era a o Enunciado 248 da Súmula da Jurisprudência Dominante do extinto Tribunal Federal de Recursos, que determinava que “O prazo da prescrição interrompido pela confissão e parcelamento da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acórdão celebrado.” (BRASIL, 1987, não paginado).

Esta modalidade de interrupção decorre estritamente de ato da vontade do contribuinte, nos termos da redação do art. 174, IV do Código Tributário Nacional “Art. 174. [...] Parágrafo único. A prescrição se interrompe: [...] IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor” (BRASIL, 1966, não paginado). Por esse motivo, é suficiente o requerimento de parcelamento para a interrupção do prazo prescricional, independente do seu deferimento ou não. Esse é o entendimento que prevaleceu na 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.480.908/RS, que acabou resultando no Enunciado 653 da Súmula da Jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, “O pedido do parcelamento fiscal, ainda que indeferido, interrompe o prazo prescricional, pois caracteriza confissão extrajudicial do débito”, que consolidou o entendimento de que o pedido do parcelamento é confissão extrajudicial do débito e, por isso, é causa interruptiva da prescrição (BRASIL, 2019, não paginado).

O terceiro efeito do parcelamento é a suspensão da pretensão punitiva do Estado. Trata-se de efeito extrafiscal do pedido de parcelamento, que se estende para a seara penal.

Pretensão punitiva é a possibilidade legal do estado punir indivíduos por suas condutas reprováveis na forma da lei. É o exercício pelo Estado do poder, oriundo da soberania, de estabelecer condutas abstratamente criminosas e punir os agentes que incidem nessas práticas. Apesar dessa possibilidade, é possível a criação de hipóteses legais que, uma vez cumpridas pelo particular, isentam o agente de pena ou extinguem essa punibilidade. Naturalmente, essas hipóteses são excepcionais e se inserem nas escolhas de política criminal feitas por cada sociedade.

Em relação aos crimes de natureza tributária, a Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, estabeleceu originalmente em seu art. 14 a extinção da punibilidade dos crimes ali previstos quando houvesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1990). A previsão foi revogada pela Lei nº 8.383/91, mas, quase quatro anos depois, a Lei nº 9.249/95 recriou a causa extintiva.

Veja-se as normas em comento apenas tratavam de extinção da punibilidade pelo pagamento do valor integral da dívida, com os respectivos encargos.

Apenas com a Lei nº 9.964/00, que instituiu o REFIS, foi criada a possibilidade suspensão da punibilidade pela adesão ao programa de parcelamento, ocorrendo a extinção da punibilidade pelo seu cumprimento, com o pagamento integral, medida legislativa repetida por programa de parcelamentos posteriores (BRASIL, 2000).

Desde então, o ato de aderir ao parcelamento suspende a punibilidade do agente, condicionando a extinção dessa punibilidade ao integral pagamento do parcelamento.

## **2.6 Breve análise das leis de parcelamento da união**

O parcelamento é um instituto incorporado à rotina da relação entre contribuintes e o Estado com o duplo objetivo de facilitar o pagamento dos débitos e robustecer a arrecadação tributária. Para tanto, os entes públicos desenvolveram ao longo do tempo um conjunto de normas que estipularam, de maneira progressiva, novos direitos e obrigações aos contribuintes, que foram adquirindo complexidade e sofisticação que resultaram no modelo geral das leis de parcelamento que conhecemos atualmente.

Assim, interessa ao presente estudo conhecer as leis de parcelamento concretamente, discorrendo sobre seu conteúdo e limites. Para uma adequada abordagem, é necessário fazer o recorte metodológico utilizando a produção legislativa da União Federal como objeto de avaliação, o que permite conhecer a história do instituto, sua evolução e as leis mais relevantes de parcelamento da União Federal.

### **2.6.1 Histórico**

O parcelamento de tributos faz parte da relação histórica do fisco federal com os contribuintes. Muito embora seja um instituto até banalizado em nosso tempo, em certo sentido, por sua adoção em larga escala, em razão do desejo crescente do Estado contemporâneo em maximizar a arrecadação e incrementar a atividade econômica, é importante o estudo do seu histórico para a compreensão da sua evolução.

Importante destacar inicialmente que seria contraproducente para os fins desse trabalho a indicação pormenorizada de cada lei que tenha tratado de parcelamento pela Administração Tributária ao longo da história da União. Assim, discorreremos estritamente sobre as principais normas a tratar do tema no âmbito federal.

Podemos situar a matriz histórica do instituto do parcelamento no Brasil Império. O Decreto Imperial do Brasil de 1931 (sem número de série), trazia em seu art. 4º a competência do Procurador da Fazenda Nacional para “estipular com os devedores da Fazenda Nacional prazos razoáveis para pagamento” (BRASIL, 1931, não paginado), possibilitando àquela autoridade pública a realização de parcelamento com os súditos do Imperador.

Apenas mais de cem anos depois o Estado Brasileiro traria nova regulamentação. O Decreto-Lei nº 352/68 estabeleceu, no artigo 1, a possibilidade de parcelamento de débitos “do imposto de renda, relativos a exercícios financeiros até 1967, inclusive, e os obrigados ao recolhimento ao imposto retido na fonte, cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1966”. Nessa lei, é a primeira vez que aparece a menção à confissão irretratável da dívida como condição para adesão ao programa de parcelamento, em seu artigo 11, que dispõe “O requerimento do devedor solicitando o parcelamento na via judicial ou administrativa, valerá como confissão irretratável da dívida.” (BRASIL, 1968, não paginado).

A Lei Complementar nº 24/75, que previu a possibilidade de convênio de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias estabeleceu em seu art. 10 a possibilidade de que convênios definissem as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais (BRASIL, 1975).

Adiante, a própria Constituição Federal de 1988 previu, no artigo 57, a possibilidade de parcelamento de débitos dos Estados e dos Municípios com a União, estabelecendo que as contribuições previdenciárias devidas até 30 de junho de 1988 poderiam ser pagas em cento e vinte parcelas mensais, com correção monetária e dispensados os juros e multas sobre eles incidentes (BRASIL, [2020]).

Após o processo de redemocratização e com o advento da Constituição Federal de 1988, foi exponencialmente aumentado o número de legislações que permitem o parcelamento de débitos tributários.

Sobre dívidas previdenciárias, a União Federal foi pródiga em normas de parcelamento. A Lei nº 8.212/91 previu a possibilidade de parcelamento tributário em até 60 meses das contribuições previdenciárias devidas, sob as condições estabelecidas na lei (BRASIL, 1991). Adiante, as leis nº 8.620/93, 9.129/95, 9.639/98 e 10.666/03 e 11.345//06 também trataram da mesma matéria. Em 2004, a Lei nº 10.925/04 criou programa parcelamento voltado às micro e pequenas empresas (BRASIL, 2004). No ano seguinte, a Lei nº 11.196/05 estabeleceu nova possibilidade de parcelamento de débitos de débitos previdenciários de Estado

e Municípios recolhidos em favor do Instituto Nacional do Seguro Social, o que foi novamente deferido pela Lei nº 11.457/07 (BRASIL, 2005, 2007).

A Lei 11.345/06 estabeleceu programa específico de parcelamento para as entidades desportivas participantes da loteria federal denominada Timemania. Adiante, novo programa de parcelamento foi criado, denominado Profut, convertido na Lei nº 13.155/15 a partir da Medida Provisória nº 671/15 (BRASIL, 2006a, 2015b).

A Lei nº 13.494/2017 estabeleceu o Programa de Regularização de débitos de Débitos não Tributários (PRD) nas autarquias e fundações públicas federais (BRASIL, 2017a).

Muitas outras normas federais emendaram leis vigentes, prorrogando-lhes o prazo e alterando suas condições, sendo desnecessária exposição minuciosa sobre seu teor.

Por outro lado, algumas normas merecem análise mais detalhada sobre seu conteúdo, tais como a principal lei ordinária de parcelamento da Fazenda Nacional, a Lei nº 10.522/02, e as principais normas que tratam de programas de parcelamento especial promovidos pela União após a Constituição de 1988, tais como as Leis 9.964/00 – REFIS, a Lei nº 10.684/03, que trata do Programa de Parcelamento Especial (PAES), a Medida Provisória nº 303/06, que trata do Parcelamento Excepcional (PAEX), a Lei 11.941/09 – Refis da Crise e a Lei 13.496/17 – Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) (BRASIL, 2003a, 2006b, 2009, 2017b).

#### 2.6.2 Lei Nº 10.522/02

A Lei nº 10.522/02 estabeleceu no ano de 2002 o programa de parcelamento ordinário da União (BRASIL, 2002b). Ela vige por tempo indeterminado e é o instrumento regular de parcelamento adotado pelo contribuinte na rotina da Administração Pública Federal. A norma criou o Cadastro Informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal (CADIN), estabelecendo um conjunto de regras e mecanismos de coerção indireta voltados ao contribuinte com o objetivo de aumentar a arrecadação da União.

Trata-se de parcelamento de parcelas fixas e prazo certo. Estabelece a possibilidade de parcelamento de débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional em até sessenta parcelas mensais (art. 10), condicionando o parcelamento ao prévio pagamento da primeira prestação (art. 11) e estabelece que seu deferimento constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário (art. 12). Prevê ainda regras de

parcelamento transitórias, como a possibilidade de parcelar débitos vencidos até 31 de julho de 1998 em até 96 parcelas e a possibilidade de parcelar as decorrentes de avais e outras garantias honradas em operações externas e internas e os de natureza financeira transferidos à União por força da extinção de entidades públicas federais existentes em 30 de setembro de 1996 em até 72 (setenta e duas) parcelas (BRASIL, 2002b).

A Lei nº 14.112/20 criou nesta norma o art. 10-A para estabelecer hipótese de parcelamento ordinário em casos de recuperação judicial em 120 parcelas. Ao contrário da regra da lei, neste caso, trata-se de parcelamento com parcela variável calculada sobre o valor da dívida e sem termo definido. Estabelece ainda regras relativas ao parcelamento realizado por entes públicos, com a possibilidade de retenção do valor inadimplido junto ao repasse do Fundo de Participação dos Estados (FPE) ou do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (art. 14-D), regras (BRASIL, 2021).

Os §§ 5º e 6º do art. 11 determinam que pedido de parcelamento constitui confissão irretratável de dívida, entretanto, determina que a exatidão do valor poderá ser objeto de verificação, criando uma barreira unilateral quanto à contestação do crédito confessado, favorecendo a Fazenda Pública e criando óbice exclusivamente ao contribuinte (BRASIL, 2021).

A adesão ao programa de parcelamento isenta o contribuinte do pagamento dos honorários de sucumbência o autor da demanda de natureza tributária, proposta contra a União (Fazenda Nacional), que desistir da ação e renunciar ao direito sobre que ela se funda, desde que a decisão proferida no processo de conhecimento não tenha transitado em julgado ou a renúncia e o pedido de conversão dos depósitos judiciais em renda.

### 2.6.3 Lei nº 9.964/00 – Programa de Recuperação Fiscal – REFIS

O REFIS foi um programa de parcelamento especial lançado pela União com o objetivo promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos (art. 1º), permitindo seu parcelamento em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas (art. 13) (BRASIL, 2000).

Trata-se de parcelamento restrito à pessoa jurídica. A legislação não estabeleceu a possibilidade de descontos de juros ou multas, determinando que o parcelamento abrangesse

todos os débitos (dívida consolidada), na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multas de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos (art. 1º, §3º).

Foi o primeiro programa de parcelamento a prever a possibilidade de parcelamento da totalidade dos débitos tributários, tendo em vista que que o conjunto de leis anteriores se restringiam a permitir o parcelamento de débitos de acordo com a origem, tais como o de débitos previdenciários de Estados e Municípios (art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e Lei nº 11.196/05), a débitos previdenciários e contribuintes em geral (Leis nº 8.212/91, 8.620/93, 9.129//95, 9.639/98 e 10.666/03 e 11.345//06), dentre outros.

Como benefícios gerais, estabeleceu que as parcelas mensais estariam vinculadas ao faturamento da empresa, fixando como taxa de correção a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), mais benéfica que a Taxa do Serviço de Liquidação e Custódia (SELIC), bem como a possibilidade de compensação das multas de mora ou de ofício e juros de mora com créditos próprios ou de terceiros, e também mediante utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprias ou de terceiros (arts. 1º, §§ 4º e 7º).

Outro ponto relevante dessa legislação foi aplicar-se estritamente a pessoas jurídicas, com o foco na preservação da empresa em razão de sua função social. O momento de sua edição também é relevante, pois adveio após grande crise econômica causada pela maxidesvalorização do Real ocorrida no ano de 1999 e dos efeitos econômicos deletérios decorrentes.

A opção pelo Programa de Recuperação Fiscal sujeitava a pessoa jurídica à confissão irrevogável e irretroatável dos débitos parcelados (art. 3º).

Através dessa legislação foi criada uma novidade legislativa no âmbito criminal, que foi a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação a crimes tributários pela simples adesão ao regime especial de pagamento, condicionando-a à adesão antes do recebimento da denúncia (art. 15) extinguindo-se a punibilidade pelo pagamento integral do débito (art. 16).

#### 2.6.4 Lei nº 10.684/03 – Programa de Parcelamento Especial (PAES)

A Lei nº 10.684/03, que criou o PAES, teve por objetivo promover um amplo programa de refinanciamento das dívidas dos contribuintes junto à Secretaria da Receita Federal, permitindo que os débitos pudessem ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas (BRASIL, 2003a).

Permitiu-se que os créditos tributários pudessem ser reparcelados, incluindo nesta hipótese os que já haviam sido objeto de parcelamento no REFIS (art. 2º).

Diferente do Programa de Recuperação Fiscal, o Programa de Parcelamento Especial permitiu que o parcelamento ofertado se estendesse a pessoas físicas, permitindo ainda o parcelamento de débitos de natureza não-tributária, excluindo apenas débitos previdenciários retidos dos segurados e não repassados ao Fisco (apropriação indébita previdenciária pelo responsável tributário).

Sobre os benefícios gerais do programa, manteve-se pagamento de parcelas mensais vinculadas ao faturamento da empresa, a correção desse montante pela TJLP anteriormente previstas para o Programa de Recuperação Fiscal e as causas de suspensão e extinção da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes contra a ordem tributária.

A lei avançou em relação a alguns benefícios ao contribuinte de modo a se tornar mais atraente, permitindo a redução de 50% para as multas de mora e de ofício e permitindo o reparcelamento de débitos oriundo de inadimplemento de outros parcelamentos.

Sobre a cláusula de confissão irrevogável, a lei estabeleceu a necessidade de confissão de débitos existentes em nome do optante, constituídos ou não, de forma irrevogável e irrevogável (art. 15, I).

#### 2.6.5 Medida Provisória nº 303/06 – Programa de Parcelamento Excepcional (PAEX)

A Medida Provisória nº 303/06 é um caso especial de parcelamento, pois foi deferido por medida provisória que não foi convertida em lei, tendo sua vigência findado sua eficácia após o fluxo do prazo constitucional, o que foi declarado pela Mesa do Congresso Nacional (BRASIL, 2006b).<sup>2</sup>

Essa anomalia em especial não prejudicou o programa em sua integridade, pois a norma manteve sua eficácia no período de sua vigência, em respeito ao que determina o art. 62, §11.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> “ATO DO PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL Nº 57, de 2006. O Presidente da Mesa do Congresso Nacional, nos termos do § único do art. 14 da Resolução nº 1, de 2002-CN, faz saber que a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que ‘Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal.’, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27 de outubro do corrente ano” (BRASIL, 2006c, não paginado).

<sup>3</sup> Art. 62. “[...] §11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas”. (BRASIL, [2020], não paginado).

A norma se aplicava aos débitos de pessoas jurídicas junto à Secretaria da Receita Federal (SRF), à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e ao INSS, que poderiam ser parcelados em até cento e trinta prestações mensais e sucessivas, de acordo com artigo 1º.

A lei retomou a lógica do Programa de Recuperação Fiscal de aplicação estrita às pessoas jurídicas, excluindo as pessoas físicas daquele programa e permitiu o reparcelamento, conforme artigo 4º. Estabeleceu ainda uma cláusula de confissão de débitos, de forma irrevogável como condição para a adesão (art. 1º, §6º), sujeitando a empresa a desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e cumulativamente renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam estes processos administrativos e ações judiciais, inclusive com a comprovação de que a pessoa jurídica protocolou requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito (art. 1º, § 3º, II e III) (BRASIL, 2006b).

Por outro lado, vedou sua aplicação a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS, de valores recebidos pelos agentes arrecadadores não recolhidos aos cofres públicos e relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), artigo 2.

#### 2.6.6 Lei nº 11.941/09 – REFIS da Crise

A Lei nº 11.941/09 (convertida em lei a partir da redação original da Medida Provisória nº 449/08) foi apelidada de “Refis da Crise” em razão de advir após a grande crise dos subprimes do ano anterior, que “quebrou” a economia norte americana e causou enormes problemas econômicas em vários países do mundo, inclusive no Brasil.

Através desse programa especial de parcelamento, a União Federal pretendeu reduzir os efeitos dessa crise para as empresas, mantendo um ambiente macroeconômico o mais saudável possível.

Segundo o teor dessa norma, os débitos poderiam ser parcelados em até 180 (cento e oitenta) meses, (Art. 1º). Permitiu ainda a adesão relativa a débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados (Art. 1º, §4º) (BRASIL, 2009).

Além disso, criou regras até então inéditas, tais como a possibilidade de parcelamento parcial da dívida, não sendo obrigatório a adesão obrigatória ao parcelamento de toda a dívida consolidada sob administração da Secretaria da Receita Federal e da sua Procuradoria da Fazenda (Art. 1º, §4º), remissão parcial das multas isoladas (Art. 3º, §2º), relação de proporcionalidade entre o número de parcelas e os descontos, sendo inversamente proporcionais essa relação e a possibilidade de parcelamento e a remissão de débito inferior à quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) (Art. 14).

Estabeleceu a necessidade de confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, configurando-se confissão extrajudicial, inclusive com desistência de ação judicial e renúncia a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento (art. 5º e 6º).

Outra novidade da lei foi a declaração expressa de que a inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implicaria novação de dívida (art. 8º), o que apesar de doutrinariamente ser reconhecido e aplicado pela Receita Federal, constou pela primeira vez em norma.

#### 2.6.7 Lei nº 13.496/17 – Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)

Novamente diante de um cenário de crise econômica, a Fazenda Nacional tomou a providência de criar um programa de parcelamento especial.

A Medida Provisória nº 783/2017, que foi convertida na Lei nº 13.496/17, criou o PERT, permitindo o parcelamento de débitos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (BRASIL, 2017b).

Permitiu a adesão ao regime proposto às pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial, permitindo o parcelamento de débitos de natureza tributária e não tributária, inclusive permitindo reparcelamento ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação da lei, (Art. 1º, §1º e 2º). Foi permitido, inclusive, o parcelamento de débitos decorrentes de responsabilidade por substituição tributária.

O Programa estabeleceu novamente a cláusula de confissão irrevogável de débitos, determinando que a adesão implicaria na confissão irrevogável e irretroatável dos débitos,

obrigando o contribuinte, ainda, a desistir previamente das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações judiciais, e protocolar, no caso de ações judiciais, requerimento de extinção do processo com resolução do mérito (art. 1º, §4º e Art. 5º).

Como novidade, a norma permitiu a exclusão, por se tratar de cobrança indevida, de débitos fundados em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ou ainda referentes a tributos cuja cobrança foi declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça ou reconhecida como inconstitucional ou ilegal por ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional” (Art. 1º, §6º) (BRASIL, 2017b, não paginado).

Foram adotadas quatro modalidades de parcelamento, de modo a permitir a amplas possibilidades ao contribuinte.

A primeira, prevista no art. 2º, I, prevê a possibilidade de parcelamento com entrada de 20% (vinte por cento) dividida em 5 (cinco) parcelas e pagamento do saldo com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações.

A segunda, prevista pelo art. 2º, II, previu o pagamento do saldo devedor em 120 (cento e vinte) parcelas mensais e sucessivas, calculada percentualmente sobre o valor da dívida consolidada. com progressão da alíquota ao longo do tempo.

O art. 2º, III previu hipótese de pagamento 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, com saldo podendo ser liquidado em uma das seguinte hipóteses: a) em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; b) em até 145 (cento e quarenta e cinco) parcelas mensais e sucessivas, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou c) parcelado em até 175 (cento e setenta e cinco) parcelas mensais e sucessivas, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, caso em que o valor da parcela seria correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada (BRASIL, 2017b).

A última hipótese, prevista no art. 2º, IV, previa a possibilidade de pagamento de uma entrada de 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas, com liquidação do saldo com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou de outros créditos próprios.

## **2.7 A cláusula de confissão irrevogável de débitos**

Como vimos ao longo deste capítulo, há uma cláusula legal perene nas leis de parcelamento da União e dos Estados: a que condiciona a adesão ao parcelamento à confissão irrevogável dos débitos parcelados.

Encontrada no direito federal brasileiro pela primeira vez no art. 11 do Decreto-Lei nº 352/68 e reiterada em diversas leis subsequentes, a cláusula tem por objetivo estabelecer a definitividade do crédito tributário parcelado, garantindo sua imutabilidade, resolvendo definitivamente quaisquer discussões de fato ou de direito pendentes de julgamento administrativo ou judicial.

Multicitada sob as formas de confissão irretratável ou confissão irrevogável de débitos, deve-se reconhecer que a sua existência tem apenas um único objetivo: tornar definitivo o crédito tributário, impedindo de qualquer maneira a rediscussão do tema sob qualquer vertente de pensamento ou pretexto. Analisando-a, percebe-se o esforço jurídico de tornar o seu espectro o mais amplo possível, fechando todas as brechas legais que pudessem permitir o seu questionamento no âmbito judicial ou administrativo.

Efetivamente, a cláusula se decompõe nos seguintes elementos:

- a) Confissão irrevogável sobre a matéria de fato;
- b) Renúncia irrevogável ao direito em que se fundamenta o crédito tributário;
- c) Desistência dos processos administrativos;
- d) Desistência dos processos judiciais

### **2.7.1 A confissão irrevogável sobre a matéria de fato**

O primeiro elemento da cláusula geral de confissão de débitos é a confissão irrevogável sobre a matéria de fato que originou o crédito tributário.

Em primeiro lugar, importa destacar que confissão se refere a fatos. Considerando que a obrigação tributária nasce com fatos que são objetivamente tributáveis (fato imponível)

nos termos da lei, a pretensão legal é extinguir definitivamente qualquer controvérsia sobre os elementos fáticos que compõem a obrigação e, conseqüentemente, tornar definitivo o crédito tributário. A irrevogabilidade acessória a esta confissão somente pretende torná-la definitiva, encerrando qualquer discussão sobre fatos que ensejaram a tributação.

O Código de Processo Civil estabelece o conceito processual de confissão em seu art. 389, determinando que “há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário” (BRASIL, 2002a, não paginado). Por outro lado, importa esclarecer que não é admissível na ordem jurídica brasileira a confissão sobre o direito, sobre a lei que cria a hipótese de incidência tributária. O instituto da confissão se refere estritamente a fatos (PEREIRA, 2017).

A influência dessa confissão tem implicação direta na exigibilidade do crédito tributário. Como o nascimento da obrigação tributária que dá origem ao crédito está ligada à ocorrência de fatos jurídicos, a confissão quanto à matéria fática alcança o objetivo de encerrar qualquer discussão dos elementos do tributo confessado.

Assim, por exemplo, se o contribuinte possuía contra si cobrança de Imposto de Renda (IR) em que se discutia com base em fatos a ocorrência da renda, com a confissão essa discussão será automaticamente encerrada, tornando-se definitivo o crédito, prontamente exigível através do pagamento das parcelas.

Não há qualquer preocupação do legislador nesse particular sobre a higidez da constituição do crédito no que se refere aos elementos fáticos da obrigação tributária. É indiferente o fato gerador ter ocorrido ou não, ou ter ocorrido com a grandeza econômica utilizada para tributação ou não. Uma vez confessado, o crédito tributário passa a ser definitivo, constituindo-se em dívida consolidada e impedindo qualquer discussão administrativa ou judicial sobre a matéria fática subjacente ao crédito.

### 2.7.2 Renúncia irrevogável ao direito em que se fundamentam os créditos tributários

A renúncia ao direito em que se fundamenta o crédito tributário é a outra face dessa cláusula de reconhecimento de débito, desta feita ligada ao direito, ao conjunto de normas que cria o tributo (hipótese de incidência tributária), e não aos fatos que ensejaram a tributação.

Renúncia a direito é ato unilateral do particular com o objetivo de não mais exercer direito que possui ou que vindica. Esta não tem o mesmo condão emprestado ao reconhecimento de fatos. Enquanto a renúncia se refere ao direito em si, no qual a parte tem o direito e pretende,

por ato de vontade, renunciar ao seu exercício, a confissão é o reconhecimento voluntário de um fato para não mais discuti-lo.

*A priori*, quando inserido em um contexto de direito civil e de processo civil, o ato de disposição do direito é uma faculdade das partes. Tratando-se de interesses patrimoniais, o poder de disposição é praticamente absoluto, possuindo ampla liberdade sobre sua realização e extensão. Por outro lado, quando os direitos tutelados são indisponíveis, essa liberdade sofre limitação, em decorrência do interesse público (ALVIM, 2018), a depender da natureza do tema em discussão.

No âmbito do direito tributário, a cláusula que estabelece a renúncia como condição à adesão ao programa de parcelamento tem por objetivo impedir que o particular submeta à apreciação administrativa ou judicial quaisquer questões ligadas à violação de norma jurídica tributária na constituição do crédito, seja na estrita aplicação da lei, seja em relação a um viés de interpretação, para não mais discuti-los, independentemente da justiça do pleito. Posiciona a renúncia ao direito fundamental da legalidade tributária na condição de direito disponível pelo contribuinte, considerando ser possível sua realização de renúncia à adequada aplicação da lei na constituição do crédito tributário independente de sua correção, colocando ainda como um manto de inquestionabilidade do tema a cláusula acessória de irrevogabilidade, encerrando definitivamente qualquer discussão sobre o direito subjacente ao crédito.

Nesse ponto, a renúncia a direito tem implicação direta nos elementos que compõem o tributo - fato hipotético, contribuinte, base de cálculo e alíquota – vez que todos eles têm previsão legal e são sujeitos a discussões quanto ao enquadramento ao caso.

Dessa forma, por exemplo, se determinado produto estiver sujeito à Tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), havendo a discussão administrativa e/ou judicial de natureza jurídica sobre a sujeição passiva, a incidência da hipótese legal sobre o fato e seu montante, bem como da adequação da alíquota aplicável, essa discussão se encerra, tornando definitivamente resolvida a temática e exigível o crédito. É esse o efeito prático da renúncia ao direito.

É possível estabelecer até mesmo hipóteses extremas e não incomuns para a visualização da questão como, por exemplo, no caso de crédito confessado à ente que não seria capacidade para assumir o polo ativo da atividade tributária. Assim, mesmo quando o caso se trate de ente tributante ilegítimo, como no caso de pagamento de Imposto sobre Serviços (ISS), municipal, a confissão realizada em favor da Fazenda Pública Municipal ilegítima para a cobrança torna o crédito definitiva, legitimando a cobrança.

A renúncia irrevogável tem o condão de legitimar juridicamente o crédito tributário confessado, tornando-o definitivo, exigível e inquestionável.

### 2.7.3 Desistência de processos administrativos

A desistência de processos administrativos que envolvam a constituição de crédito tributário é uma mera decorrência da confissão irrevogável quanto à matéria fática e da renúncia irrevogável ao direito sobre o qual se fundamenta o crédito tributário.

O processo administrativo fiscal é todo o processo que tramita junto ao serviço da Fazenda Pública que tem por objetivo a discussão sobre matéria tributária, como um meio formal para atingir a finalidade de gerir a administração tributária. Em verdade, o procedimento administrativo fiscal sempre tem, no aspecto material, o tributo como matéria de fundo (NUNES, 2019).

O procedimento administrativo fiscal é gênero, dos quais são espécies inúmeros outros processos específicos, tais com o processo de lançamento tributário, o de concessão e imunidades ou isenções, o parcelamento, homologação de compensações, consulta, dentre outros.

O efeito primordial da desistência de processos administrativos é tornar definitivo o crédito, renunciando o contribuinte a qualquer discussão jurídica ou fática que pretendesse empreender em seu âmbito. Dessa maneira, por exemplo, uma vez existente processo administrativo de lançamento com defesa ou recurso administrativo nos autos pendente de julgamento, a adesão ao programa de parcelamento implica na extinção do processo, tornando definitivo o crédito lançado. Da mesma maneira, se houvesse processo administrativo em que se pretendesse aplicar uma imunidade ou isenção tributária, ou se arguir uma decadência ou prescrição, esta discussão restaria prejudicada.

Considerando estes fatos, o objetivo fundamental da cláusula que determina a desistência de processos administrativos que envolvam a matéria tributária é pôr um fim a qualquer eventual discussão que se desenvolva na administração fazendária que implique na existência e exigibilidade do crédito.

O fechamento da via administrativa é um estrito efeito lógico das cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis. Se estamos a tratar de indiscutibilidade do direito na seara material, no que efetivamente fundamenta o crédito, o encerramento de qualquer discussão demais esferas judiciais e administrativas, atuais ou futuras, é normal e até presumível.

#### 2.7.4 Desistência de processos judiciais

O segundo efeito da confissão irrevogável exigida pelas leis de parcelamento é a desistência de processos judiciais que discutam o crédito tributário confessado.

O processo judicial tributário é o processo de natureza civil que tem por objetivo solucionar “os conflitos havidos entre o Estado-Fisco e os contribuintes através da aplicação do direito ao caso concreto” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 201). Sendo o Poder Judiciário o último refúgio do contribuinte, é nessa instância que desaguam as grandes discussões sobre a legalidade dos atos do processo administrativo fiscal que constituiu o crédito tributário.

Uma vez que o contribuinte verifica uma violação ou ameaça a direito, pode fazer uso de processos judiciais de natureza fiscal nas suas mais variadas vertentes para a defesa de direitos, para impedir uma tributação injusta. Assim, no âmbito da execução fiscal é permitido que o executado ajuíze embargos à execução fiscal. Da mesma maneira, é autorizada a utilização de diversas ações pelo procedimento ordinário, tais como ação anulatória de débito, ou por procedimento especial, tal como o mandado de segurança.

O acesso à Justiça é uma garantia constitucional, prevista na Constituição Federal no art. 5º, XXXV, que estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (BRASIL, [2020]).

Contudo, o efeito desta cláusula das leis de parcelamento sobre estas ações atuais e futuras é exatamente o que o inciso pretende evitar: uma vez realizada a adesão e confessado o débito, todos os processos correlatos ao crédito tributário confessado devem ser extintos, impedindo inclusive discussão judicial posterior.

É de se ressaltar que seus efeitos se protraem no tempo. Dessa forma, mesmo que eventualmente descumprido o parcelamento, a partir de quando passa a ser exigível o crédito, é impossível nova discussão judicial sobre o crédito, dada a confissão e renúncia irrevogáveis anteriores.

A desistência de processos judiciais que discutam o crédito tributário é, como no caso da desistência de processos administrativos, uma mera consequência da renúncia ao direito em que se fundamenta o crédito tributário e da confissão da matéria fática que envolva a constituição do crédito. Com a adesão ao programa de parcelamento, o contribuinte aceita encerrar qualquer lide jurídica de qualquer natureza, extinguindo processos existentes com resolução do mérito. Da mesma maneira, fecha portas para discussões futuras, sendo impossível ajuizar, por qualquer fundamento ligado à constituição do crédito, ação com o objetivo de questionar a sua validade.

### 3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O dever individual de contribuir para o bem da coletividade é uma obrigação onipresente em quase todos os modelos de sociedade política, sejam estas simples ou complexas, em qualquer momento da história. O custeio do serviço público é realizado por cada um dos cidadãos, através de contribuições individuais.

Esse financiamento se realiza através de uma relação jurídica resistida. Por um lado, o particular é obrigado a contribuir com parcela de seu patrimônio. De outro, temos o Estado, que ampliou a quantidade e a qualidade de serviços públicos que presta, necessitando de um volume cada vez maior de recursos para atender a direitos dos seus cidadãos e para promover o “bem comum”, tutelando o interesse da coletividade (ROTHMAN, 1972).

Há um conflito abstrato intrínseco a essa relação. Diante desse cenário é possível falar na existência do Direito Tributário como um conjunto de regras e princípios que regulamenta e legitima a relação tributária ente Estado e contribuintes. E a maneira pela qual se tributa é fundamentalmente baseada no princípio da legalidade tributária.

O princípio da legalidade tributária é a regra-matriz de todo o sistema tributário brasileiro e estabelece a lei como o fundamento básico e indissociável da tributação, determinando que somente através de lei é possível a criação e a majoração de tributos.

No direito brasileiro, é previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente podem exigir ou aumentar tributos através de lei (BRASIL, [2020]).

Sua influência sobre os elementos da hipótese de incidência tributária é praticamente total, excepcionando-se exclusivamente as previsões constitucionais em sentido contrário. Assim, todos os elementos abstratos de um tributo – pessoal espacial, temporal, material e quantitativo – devem estar previstos na lei. O tipo legal é fechado, de modo a não ser permitido que normas infralegais, como decretos ou portarias, criem tributos ou tratem de quaisquer de seus elementos. Do contrário, estar-se-ia diante de uma nulidade absoluta, a ser reconhecida pela Fazenda Pública, de ofício, ou ser declarada pelo Poder Judiciário.

É um direito fundamental do cidadão-contribuinte, que garante que estes não sejam tributados a partir do puro exercício de um arbítrio, mas através de leis votadas através de um parlamento formado por representantes legitimados através do voto popular. Nesse particular, a ideia central é ter a lei como instrumento do consentimento popular para a tributação.

Assim, este princípio, que condiciona e limita a atividade tributária do Estado, representa a indisfarçável vontade do povo, verdadeiro poder constituinte, em limitar o poder estatal de ingressar no patrimônio privado para financiar suas atividades.

Esta regra, de legitimação para a tributação através da lei surge através de uma construção histórica de luta dos cidadãos contra o abuso de poder e para preservação do direito de propriedade e liberdade, que tiveram seu ápice nas revoluções burgueses o final do século XVIII.

### **3.1 Histórico**

#### **3.1.1 O princípio da legalidade tributária nas sociedades ocidentais**

A remontagem histórica do princípio da legalidade tributária remete à própria história da construção dos direitos fundamentais enquanto instituição jurídico-política do mundo contemporâneo.

Os direitos fundamentais estão eminentemente ligados à luta dos homens contra o abuso de poder, em favor de uma limitação do poder do soberano para a proteção de valores considerados relevantes para uma sociedade. Esse tipo de movimento político tem sido observado ao longo de várias sociedades ao longo da história e tem seu foco normalmente voltado para mecanismos de proteção da vida, da liberdade, da segurança e da propriedade das pessoas. Sob a óptica constitucional, é fundamentalmente relevante a produção normativa escrita de regras nesse sentido.

Sob esse ponto de vista, o reconhecimento de direitos dessa natureza expresso em uma carta de direitos no mundo ocidental tem raiz na Magna Carta Inglesa (1215), outorgada pelo Rei João Sem-Terra em favor dos barões ingleses como instrumento para solução de diversos conflitos entre estes (MAGNA..., 2007). Não é possível considerar o referido documento como uma declaração ampla de direitos do povo inglês, pois sua eficácia era restrita à sua elite política daquele momento histórico. Por outro lado, não se pode deixar de perceber sua relevância histórica como primeiro instrumento histórico escrito em favor de direitos do cidadão contra o poder Estado.

O efeito primordial do seu conteúdo foi limitar o poder da monarquia inglesa através do estabelecimento de regras de limitação de poder, a partir do estabelecimento de direitos como liberdade, propriedade e direito e herança, julgamento por pares (raiz do devido processo legal), dentre outros.

Na Magna Carta Inglesa podemos identificar o embrião princípio da legalidade tributária, pois esse pacto político previa expressamente a impossibilidade de criação de “taxas ou ajudas” sem que tal fosse validada pelo “Conselho dos Comuns” e estabeleceu a liberdade alfandegária no reino, além de estabelecer normas de funcionamento do conselho nesses casos. Estas limitações ao poder de tributar estavam previstos nos seus itens 12, 13 e 14 daquela carta de direitos nos seguintes termos:

*(12) No 'scutage' or 'aid' may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable 'aid' may be levied. 'Aids' from the city of London are to be treated similarly. (13) The city of London shall enjoy all its ancient liberties and free customs, both by land and by water. We also will and grant that all other cities, boroughs, towns, and ports shall enjoy all their liberties and free customs. (14) To obtain the general consent of the realm for the assessment of an 'aid' - except in the three cases specified above - or a 'scutage', we will cause the archbishops, bishops, abbots, earls, and greater barons to be summoned individually by letter. To those who hold lands directly of us we will cause a general summons to be issued, through the sheriffs and other officials, to come together on a fixed day (of which at least forty days notice shall be given) and at a fixed place. In all letters of summons, the cause of the summons will be stated. When a summons has been issued, the business appointed for the day shall go forward in accordance with the resolution of those present, even if not all those who were summoned have appeared.<sup>4</sup> (MAGNA..., 2007, não paginado).*

Também da Inglaterra é a “*Petition of Rights*” (1628), uma segunda carta política de limitação do poder imposto à Monarquia Inglesa (PETIÇÃO..., 2016). Esse documento revela a insatisfação dos membros da “Câmara dos Comuns” com seu Rei pelo descumprimento dos princípios estabelecidos na Magna Carta Inglesa de 1215.

Naquele momento histórico, a população demonstrava insatisfação com medidas arbitrárias tomadas pelo Rei Carlos I em decorrência da rejeição pela Câmara em autorizar o financiamento de sua política externa, medidas estas que consistiam em imposição de empréstimos compulsórios e aquartelamento das tropas na casa de cidadãos como medida de economia, o que gerou revolta, confrontos, detenções e prisões.

---

<sup>4</sup> 12. Nenhuma taxa ou ajuda será imposta no nosso reinado, exceto pelo conselho comum do nosso reino, a menos para o resgate da nossa pessoa, a cavalaria do nosso filho mais velho e uma vez para o casamento da nossa filha mais velha, e para tais casos apenas uma ajuda razoável será paga; proceder-se-á igualmente a respeito das ajudas da cidade de Londres.

13. E a cidade de Londres terá todas as suas antigas liberdades e todos os seus direitos alfandegários livres, tanto por terra como por mar. E mais, queremos e concedemos que todas as outras cidades, burgos, vilas e portos tenham todas as suas liberdades e direitos alfandegários livres.

14. E para consultar o conselho comum do reino a respeito do estabelecimento de outros tributos que não os três casos acima mencionados, ou para o estabelecimento da taxa, faremos notificar os arcebispos, os bispos, os abades, os condes, e maiores barões, individualmente, por carta nossa; e, além disso, faremos notificar em geral, por meio dos nossos xerifes e bailios, todos aqueles que, como chefes, de nós receberam benefícios para um dia fixado, a saber, quarenta dias pelo menos após a notificação, e num lugar fixado. E em todas as cartas de tais notificações explicaremos as suas causas. Sendo feitas as notificações, proceder-se-á no dia indicado conforme o conselho daqueles que estiverem presentes, mesmo que nem todos os que foram notificados compareçam (MAGNA..., 2007, não paginado, tradução nossa).

Diante desse cenário, foi apresentado ao monarca o documento, que possuía quatro princípios basilares: a) vedação à tributação sem o consentimento do Parlamento, b) vedação à prisão sem justa causa, c) vedação ao aquartelamento de soldados em casas de cidadãos e d) vedação à imposição de lei marcial em tempos de paz.<sup>5</sup> Há especial destaque ao princípio da legalidade tributária nesta carta, um dos quatro itens centrais do pleito.

Em se tratando de legalidade tributária, no final do século XVIII surgem duas novas cartas de direitos fundamentais que, por sua característica e amplitude de efeitos, possuem a maior relevância e influência no pensamento filosófico-jurídico contemporâneo dos direitos fundamentais: as Constituições dos Estados Unidos da América (Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia) e na França (Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão).

A Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (1776) é uma declaração de direitos proveniente do momento histórico da independência dos Estados Unidos da América, antecedendo-a. Pode ser considerada a primeira Constituição no sentido moderno da expressão, por constarem ali a estruturação do Estado com tripartição de Poderes, os direitos de liberdade, igualdade, legalidade, devido processo legal, juiz natural e direito de cidadania ampla, concedido a todos os cidadãos (DECLARAÇÃO..., 2013).

Vários artigos desta carta política limitaram o poder de tributar do Estado, estabelecendo a obrigação de que todo o aumento de tributos deveria tramitar pelo Congresso e ser estabelecido por meio de lei.<sup>6</sup>

No mesmo momento histórico foi proclamada a Declaração Universal do Direito do Homem e do Cidadão (1789) na França, carta política resultado da queda da Monarquia, com a tomada do poder pela burguesia. A Carta, escrita em 17 artigos, estabelece que a finalidade da associação política da nascente república seria a conservação dos direitos naturais

---

<sup>5</sup> No original: “*They do therefore humbly pray your most excellent Majesty, that no man hereafter be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, tax or such charge, without common consent by act of Parliament; and that none be called to make, answer, or take such oath, or to give attendance, or be confined, or otherwise molested or disquieted concerning the same, or for refusal thereof; and that no freeman, in any such manner as is before mentioned, be imprisoned or detained; and that your Majesty would be pleased to remove the said soldiers and mariners; and that your people may not be so burthened in time to come; and that the aforesaid commissions for proceeding by martial law, may be revoked and annulled; and that hereafter no commissions of like nature may issue forth to any person or persons whatsoever to be executed as aforesaid, lest by colour of them any of your Majesty’s subjects be destroyed, or put to death contrary to the laws and franchise of the land.*” (MAGNA..., 2007, não paginado).

<sup>6</sup> Seção 7 “*All Bills for raising Revenue shall originate in the House of Representatives; but the Senate may propose or concur with Amendments as on other Bills.*”; Seção 8 “*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States.*” (MAGNA..., 2007, não paginado).

e imprescritíveis do homem, que seriam a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão, no artigo 2 (DECLARAÇÃO..., 2018).

Sobre a arrecadação de tributos, estabeleceu que os cidadãos deveriam contribuir para o financiamento dos serviços públicos, a ser recolhida de acordo com as possibilidades de cada, artigo 13 podendo aprová-la ou não, com possibilidade de fiscalização de todas as etapas de sua execução, artigo 14, sendo a lei a expressão da vontade geral, artigo 6º (DECLARAÇÃO..., 2018).

Pela relevância, merece destaque ainda a Declaração Universal dos Direitos do Homem, que uma norma internacional concebida ao fim da 2ª Guerra Mundial por ocasião da criação da Organização das Nações Unidas (ONU). O objetivo desta carta e direitos era buscar a construção de um sistema de cooperação internacional para garantia de direitos fundamentais aos países signatários. Apesar de tratar extensamente de direitos fundamentais dos cidadãos, não fez qualquer menção expressa ou implícita sobre o princípio da legalidade tributária.

### 3.1.2 O princípio da legalidade tributária nas Constituições brasileiras

O Brasil foi colônia de Portugal até 7 de setembro de 1822, quando obteve sua independência. A partir de então se iniciou a discussão sobre necessidade de uma Constituição para o Estado nascente, o que efetivamente foi ocorrer apenas dois anos depois, em 1824, outorgada pelo Imperador. Esta Carta Constitucional não estabeleceu de forma peremptória o princípio da legalidade tributária como um direito fundamental do cidadão, apesar de prever no seu art. 171 a competência do Poder Legislativo para a criação dos tributos “Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas, que estiverem aplicadas aos juros, e amortização da Dívida Pública, serão anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras”. (LANNES, 2019, p. 89).

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil foi a primeira Constituição do período republicano, tendo sido promulgada em 1891, tendo vigência durante toda a denominada República Velha. Foi a primeira Carta a prever o princípio da legalidade tributária em seu teor, cujo art. 72, §30 estabelecia a fórmula simples de que “nenhum imposto poderia ser cobrado senão em virtude de lei” (BRASIL, 1891, não paginado). A norma restringia-se a impostos, não abarcando as demais modalidades de tributos.

A Constituição de 1934 adveio por ocasião do fim da República Velha, que ocorreu com o golpe de Estado promovido pelo grupo político liderado por Getúlio Vargas, que viria a se tornar o Presidente do Brasil ao fim da Revolução de 1930. Nesta breve Constituição, de

apenas três anos de vigência, o princípio da legalidade tributária repousava no art. 17, VII em uma clara repetição da disposição anterior, sem maiores alterações quanto ao conteúdo da previsão que lhe antecedeu (BRASIL, 1934).

Apenas três anos depois, com o advento do Estado Novo, o então Presidente da República outorga a quarta Constituição brasileira, em 1937. Sob a vigência desta norma, de viés autoritário e outorgada em um momento de crise política, o governante recebeu poderes especiais e incompatíveis com o regime democrático. Apesar dessas características, no que se refere à maneira pela qual se legitima a cobrança de impostos, a Carta concedeu liberdade ao Presidente para expedir decretos com força de lei, que não poderiam se aplicar em caso de impostos<sup>7</sup> (BRASIL, 1937). Vê-se, então, que o princípio da legalidade tributária, como garantia do consentimento popular para a tributação foi relativamente preservado ao estabelecer a proibição do exercício autocrático do poder pelo Presidente da República na tributação.

Com o restabelecimento da democracia no Brasil, no ano de 1946, foi promulgada pela Assembleia Nacional Constituinte uma nova Constituição. Retomava, em grande medida, o teor da Carta de 1934, que havia sido abruptamente revogada. Diversamente das demais, o princípio da legalidade estava previsto no art. 141, § 34, no capítulo referente aos Direitos e Garantias Individuais, medida incomum até então, o que representou um avanço institucional no reconhecimento da natureza desse direito<sup>8</sup> (BRASIL, 1934).

Importa ressaltar ainda que essa foi a primeira oportunidade em que as Constituições Brasileiras impuseram a lei como limite aos “tributos”, e não apenas aos impostos, ampliando sua eficácia para taxas e contribuições de melhoria.

A seguir, adveio a Constituição de 1967, que foi uma Carta outorgada pelo regime militar que havia assumido o comando político do país três anos antes, após o golpe de Estado que depôs o Presidente João Goulart. Foi uma das Constituições mais autoritárias da história brasileira (CASTILHO, 2018). Também previu o princípio da legalidade tributária no art. 20, I<sup>9</sup>, em uma fórmula simples, mantendo sua aplicação a “tributos”. (BRASIL, 1967).

Por fim, a Constituição Federal de 1988, denominada Constituição Cidadã, foi uma carta promulgada após o encerramento do período de governos militares no Brasil,

<sup>7</sup> Art. 13 “O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: [...] d) impostos” (BRASIL, 1937, não paginado).

<sup>8</sup> Art. 141. “[...] § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra” (BRASIL, 1934, não paginado).

<sup>9</sup> Art. 20 – “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição” (BRASIL, 1967, não paginado).

restabelecendo a democracia e estabelecendo um amplo conjunto de direitos. Atualmente vigente repetiu a fórmula da legalidade para a criação de tributos, determinando em seu art. 150, I ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, [2020]).

### **3.2 O princípio da legalidade tributária enquanto direito fundamental: características**

Dado o cenário do seu surgimento e a sua importância na vida política e jurídica das nações democráticas, a construção doutrinária acerca dos direitos fundamentais, dentre eles, o princípio da legalidade tributária, reconhece nesses direitos algumas características que podem ser indistintamente atribuídas por sua natureza, tais como a historicidade, a universalidade, a imprescritibilidade, a inalienabilidade e a irrenunciabilidade.

A historicidade é o reconhecimento do fato de que direitos fundamentais não são inerentes ao homem, mas surgem inseridos em um determinado contexto histórico, representando uma conquista de uma sociedade em determinado momento histórico em face do poder absoluto, com a limitação do poder do Estado em relação aos seus cidadãos. Como produtos de um determinado meio, “nascem, morrem e extinguem-se. Não são obra da natureza, mas das necessidades humanas, ampliando-se ou limitando-se a depender das circunstâncias” (BULOS, 2009, p. 434-435).

Por serem históricos, possuem natureza material, conquistados em determinado momento e contexto, recusando-se a sua natureza transcendental, sendo inadequado concluir que tais direitos são inerentes aos homens em qualquer tempo ou em qualquer lugar. O reconhecimento desta natureza afasta qualquer conclusão jusnaturalista que pretenda emprestar aos direitos fundamentais uma inerência pressuposta na relação dos homens com o Estado. Por outro lado, permite também concluir que seu status em determinada sociedade pode variar a depender do contexto em que se inseriram.

A universalidade se refere à amplitude de sua extensão. São universais porque atribuíveis a todos inseridos em determinada ordem constitucional, sem possibilidade de exclusão por motivos de raça, cor, religião, situação geográfica ou riqueza, dentre outras. A premissa de que todas as pessoas são titulares de direitos fundamentais é válida e é uma característica dos direitos fundamentais.

A imprescritibilidade tem a ver com a possibilidade de serem exigidos a qualquer tempo, não estando sujeitos a serem perdidos por decurso do tempo ou mesmo de qualquer óbice que não encontre matriz no pacto político que ensejou a sua criação. É de se dizer, assim,

que os direitos fundamentais não estão sujeitos à prescrição da sua exigibilidade pelo decurso de determinado prazo não constitucional, podendo ser exigidos pelos cidadãos junto ao Estado a qualquer tempo.

A inalienabilidade, por sua vez, é o reconhecimento de que direitos fundamentais não poder ser negociados ou que sobre estes não se pode transigir, sendo sempre plenamente atribuíveis aos seus destinatários e sempre podendo ser exercidos pelos seus titulares. Segundo Mendes e Branco (2021, p. 149), inalienável é:

[...] um direito ou uma coisa em relação a que estão excluídos quaisquer atos de disposição, quer jurídica – renúncia, compra e venda, doação –, quer material – destruição material do bem. Isso significa que um direito inalienável não admite que seu titular o torne impossível de ser exercitado para si mesmo, física ou juridicamente.

Os direitos fundamentais são bens jurídicos que não podem ser submetidos a negócios jurídicos, nem mesmo sob a vontade de seus titulares, sendo plenamente exigíveis a qualquer tempo, não se podendo opor ao seu exercício qualquer cláusula negociada de restrição ou renúncia.

A irrenunciabilidade, por fim, é uma característica que reconhece a impossibilidade de que os cidadãos titulares de direito renunciem ao seu exercício por ato de vontade. Esta irrenunciabilidade não significa a imposição normativa de que os cidadãos sejam obrigados a exercer seu direito, mas que não pode renunciar a este exercício aprioristicamente.

É necessário dizer que há importante discussão doutrinária sobre a irrenunciabilidade e a inalienabilidade dos direitos fundamentais, baseada em debates que tratam acerca dos limites da liberdade do indivíduo e da capacidade do Estado de poder restringir ou ampliar os limites da eficácia dos direitos fundamentais.

Para cumprir o objetivo deste trabalho, considerando o foco emprestado ao princípio da legalidade tributária, é necessário indispensável conhecer algumas reflexões que a doutrina faz a respeito da possibilidade de renúncia a direito fundamental, considerando com atenção particular os direitos de primeira geração.

### 3.2.1 A renúncia a direito fundamental é possível?

Renunciar é o ato voluntário e consciente de abdicar de um direito para não mais exercê-lo. O sentido que a doutrina clássica empresta à irrenunciabilidade dos direitos fundamentais é o de não ser possível conceber que o homem-cidadão abdique de direitos dessa natureza, portanto, da própria dignidade, por qualquer motivo, considerando que seriam um bem maior e fora da capacidade de disposição, inclusive pelo próprio destinatário.

A despeito desse dogma doutrinário, é necessário esclarecer que parte da doutrina rejeita essa conclusão, afirmando ser possível ao titular dispor de direito de natureza fundamental, a depender das condições fáticas que se apresentem. Segundo esta doutrina, há situações de fato da rotina da vida social que não permitiriam concluir que estes direitos não poderiam ser renunciados em cenário algum. Situações como o compromisso contratual em que o particular restringe sua liberdade, doações efetivadas por um particular que pretende abdicar do direito de propriedade para viver uma vida franciscana ou mesmo o caso extremo de aborto ou eutanásia, em que se discute o direito de disposição sobre a própria vida ou de terceiros revelariam temas em que a pretensa irrenunciabilidade não se aplicaria, o que tornaria frágil elencá-la como uma característica indissociável dos direitos fundamentais.

Merecem destaque, nesse sentido, os estudos promovidos por Adamy (2008, 2018), que analisam este debate pormenorizadamente, colocando luz sobre os elementos que compõem o ato de uma possível renúncia, resumindo o centro da discussão na sua primeira frase: “deve-se proteger o indivíduo contra si mesmo?” (ADAMY, 2018, p. 171). Considerando ser possível a renúncia, o autor desenvolve sua teoria condicionando a possibilidade de renúncia de direitos fundamentais à observância de diversas situações fáticas e jurídicas, considerando sua ocorrência caso a caso.

As condições ligadas ao agente seriam a capacidade, a titularidade e a liberdade.

A capacidade do renunciante é a reunião de condições de práticas de entender e querer essa renúncia. Esta capacidade não se confundiria com a capacidade civil e somente seria possível sua análise à luz do caso concreto, de acordo com a complexidade do tema em questão. Em segundo lugar, condiciona a possibilidade de renúncia à titularidade de do direito. Somente pode renunciar a um direito fundamental o seu titular, o que restringiria objetivamente a possibilidade de que terceiros possam, em nome do titular, renunciar direito fundamental em seu próprio prejuízo. Por fim, ainda em relação ao agente, destaca a necessária manifestação de vontade, que deve ser inequívoca e exercitada de forma livre, sem qualquer medida que implique coação, violência ou fraude.

Em relação ao ato de renúncia, determina que este ato deve ser revogável, temporário, parcial e buscar sempre um benefício legítimo.

A renúncia deve ser revogável a qualquer tempo, significando que o renunciante pode se retratar desse ato, a depender das condições do caso concreto. Além disso, pontua que a renúncia deve ser sempre temporária, ou seja, o particular não pode abdicar do direito fundamental sem qualquer limitação temporal a esta renúncia, sob pena de não se configurar estritamente um ato de renúncia, mas de efetiva perda de direito, o que seria intolerável. Afirma

ainda que a renúncia deve ser parcial, ou seja, não pode contemplar o direito fundamental como um todo, mas apenas uma parte, e modo a não se comprometer toda a estrutura de um direito fundamental, mas apenas o absolutamente necessário para o benefício do titular. Por fim, conclui que o ato de renúncia deve, necessariamente, representar uma vantagem para seu titular, um benefício legítimo.

### **3.3 Legalidade Tributária, Estado Democrático e legitimidade para a tributação**

A figura do Estado existe fundamentalmente para a prestação de serviços à coletividade. Para conseguir atingir esse objetivo, deve exigir dos seus cidadãos uma contribuição para financiamento desses serviços, utilizando-se de poder que possui para tal, decorrente de sua soberania. No caso do tributo, trata-se objetivamente de entregar dinheiro ao Estado. A maneira pela qual essa relação se desenvolve é um dos principais pontos de controvérsia e conflito entre estes sujeitos, sendo o objeto primordial de estudo e a razão da existência do Direito Tributário moderno.

Antes do desenvolvimento do modelo de Estado democrático e republicano, observou-se uma postura unilateral do Estado na cobrança de contribuições, determinando a exação a ser cobrada sem qualquer participação dos súditos nesse processo de manifestação de vontade, cumprindo-lhe unicamente o dever de contribuir pela estrita vontade da liderança política, absolutamente na conta do arbítrio. Observa-se esse modelo desde a antiguidade nas mais variadas sociedades até a Idade Moderna.

Quando da ocorrência das denominadas “revoluções burguesas”,<sup>10</sup> iniciou-se um novo modelo jurídico-político baseado no consentimento popular, que passa a ser o elemento chave da relação entre Estado e os – agora – cidadãos. Nesse modelo, a Constituição passa a ser a norma de regência do pacto político para a limitação do poder estatal, que passou a prever a) um governo democrático, feito através de representantes eleitos pelo voto popular, b) a garantia dos direitos de vida, liberdade, segurança e propriedade, c) a tripartição dos poderes do Estado, d) a lei como expressão da vontade popular, e) a tutela judiciária dos conflitos (ROTHMAN, 1972).

Deve-se dizer que este modelo de estruturação do Estado foi concebido a partir das ideias iluministas de Locke, Hobbes, Rousseau e Montesquieu, que formularam ideias até então

---

<sup>10</sup> De onde decorreram as mencionadas Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (1776) e a Declaração Universal do Direito do Homem e do Cidadão (1789).

novas sobre a organização do Estado e na relação desses com seus cidadãos. Trata-se de construção histórica baseada na evolução da filosofia política da nossa sociedade.

Em “*O Leviatã*” (1651), Hobbes (2003) propõe a discussão da legitimação do poder estatal a partir de modelos abstratos. Segundo expõe, os homens viviam originalmente no que ele denomina de “estado da natureza”, uma existência em um mundo sem regras em que cada homem cuida de si e da sua sobrevivência. Nesta, o direito fundamental do ser humano é a conservação de sua própria existência, sendo este um direito natural. Com base nisso, legitima a existência do Estado, a quem cumpria o dever de proteger o cidadão que, em contrapartida, abdicaria de parte de sua liberdade em troca de segurança e estabilidade.

Por sua vez, John Locke, em “*Tratado sobre o governo civil*” (1689), reitera o conceito de Hobbes sobre estado de natureza e limitação da liberdade para o Estado protetor. Porém, tem uma formulação progressista, formulando que o governo não pode ser arbitrário e que suas ações devem se voltar ao bem comum. Além disso, propõe a separação dos poderes do Estado, formulando que deveriam se constituir em Legislativo (responsável por fazer as leis), Executivo (com atribuição de executá-las, cumulando as funções de Executivo e Judiciário) e federativo (responsável por temas relativos à guerra e proteção do Estado) (RAMOS, 2018).

Jean-Jacques Rousseau, em seu “*Do contrato social*” (1762), defendeu que as sociedades deveriam se organizar com base da ideia de pacto político, onde cada homem, livre e em regime de igualdade, renuncia a parcela de sua liberdade para lograr o bem comum a ser promovido pelo Estado. Segundo seu pensamento, o governo deveria se estruturar sob a vontade da maioria, estabelecendo as premissas da democracia representativa (ROUSSEAU, 1996).

É com o barão Montesquieu (Charles-Louis de Secondat) que podemos perceber a estruturação do modelo de Estado que viria a se tornar hegemônico no ocidente nos séculos seguintes. Em seu “*Do Espírito das Leis*” (1748), estabelece que a melhor estruturação do Estado seria com a partição dos Poderes estatais em três funções – Executivo, Legislativo e Judiciário – cumprindo ao primeiro de fazer cumprir as leis, ao segundo de elaborá-las e ao terceiro de resolver os conflitos. Esse modelo tem por premissa a limitação do poder excessivo pela sua divisão, com a premissa de que apenas o poder tem a capacidade de limitar outro, evitando abusos (MONTESQUIEU, 2000).

As formulações desses pensadores, em seu tempo, eram novas, revolucionárias e subversivas, pois afrontavam o *status quo*, pois reconheciam a importância dos cidadãos, a impossibilidade de abuso de poder pelo Estado e a legitimação do governo a partir do povo, ao contrário do sistema político até então vigente, que fundamentava a legitimidade da Casa Real no direito divino.

A partir desses novos conceitos, as premissas do Estado democrático e republicano que se construiu no ocidente em muitas partes nos anos seguintes estavam definidas. Com a queda do modelo absolutista de Estado, passou a ser predominante o Estado democrático e republicano, assentado na separação do poder por funções (Executivo, Legislativo e Judiciário), um sistema de segurança dos indivíduos através de um conjunto de direitos e garantias fundamentais e na sua contribuição para a formação da vontade estatal, diretamente ou através de representantes eleitos.

Nesse modelo de Estado, o Poder Legislativo é o elemento novo e central, funcionando como instância legitimadora da decisão política por representar a vontade popular na tomada de decisões fundamentais para a vida dos cidadãos. A lei, nesse particular, é o elemento construído como instrumento da manifestação da vontade popular para determinação de ação ou omissão que afete o direito dos cidadãos. Em relação a restrição de direitos fundamentais como a propriedade, no caso da tributação, a lei é o modo pelo qual os cidadãos manifestam seu consentimento, demonstrando objetivamente a autorização para a cobrança de tributos dos particulares, com a delimitação dos contribuintes, hipóteses, condições e riquezas tributadas.

Sendo o direito de propriedade um dos elementos centrais das proclamações de direitos, a contribuição do cidadão para financiamento da atividade estatal somente poderia ocorrer com o consentimento destes, pessoalmente ou através de representantes eleitos, reunidos em assembleia. Coêlho (2020, p. 232) explicita a relevância desse modelo de tripartição de poderes e legalidade para os sistemas constitucionais nascentes e para a maneira pela qual o cidadão deve ser tributado:

Nesse contexto, o princípio da legalidade da tributação assume a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Noutras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (*lex scripta*) em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória). A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a *lex scripta e stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária.

Se a legalidade construída como princípio no Estado Democrático é basilar como instrumento de legitimação de escolhas políticas fundamentais e restrições de direitos em favor da coletividade, o princípio da legalidade tributária é uma espécie desse gênero, possuindo a função primordial de regulamentar a relação entre Estado e contribuintes, limitando o exercício do poder tributário do Estado. Constitui-se óbice especial, demonstrando a importância e relevância da manifestação de vontade do povo nesse processo de “autotributação”, ou seja, o

povo autorizando que dele próprio seja cobrada determinada quantia, em determinados casos sobre determinadas condições.

Por representar esse consentimento do cidadão-contribuinte através de uma lei aprovada por meio de representantes para a criação ou majoração de tributos, o princípio da legalidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar e possui estrita relação com o princípio democrático. Sendo a democracia um regime de governo que exige a participação e consentimento popular da maioria para a tomada de decisões através de lei, é possível, sob essa óptica, enxergar o princípio da legalidade tributária como uma regra inerente à própria democracia e fundamental para a legitimação do processo tributário a partir de um sistema político que necessariamente observe a vontade dos cidadãos como norte para a tributação.

Este sistema de tributação por meio estrito da lei privilegia a vontade popular em detrimento da vontade de um homem só, de determinado grupo ou de um líder político. Deve-se dizer ainda que o sistema contributivo, porque inserido em um contexto de sociedade democrática, não deve pretender perseguir, empobrecer ou confiscar patrimônio dos contribuintes, existindo a necessidade de se observar uma relação de justiça na maneira pela qual se exige a contribuição do particular.

Deve-se destacar ainda, como decorrência desse modelo democrático fundado no princípio da legalidade, alguns efeitos relevantes para a tributação, em especial: a igualdade entre os cidadãos, a impessoalidade e a segurança jurídica.

A igualdade é fomentada pela impessoalidade da lei. A norma jurídica é geral e abstrata, estabelecendo direitos e obrigações a todos de modo indistinto. Em uma sociedade democrática e republicana, em que todos os cidadãos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, a lei deve representar o instrumento impessoal de veiculação do comando do Estado, evitando discricionariedade na gestão da coisa pública e abuso de poder em favor ou detrimento de qualquer cidadão.

Por outro lado, a lei representa instrumento de segurança jurídica, ao estabelecer um conjunto de regras escritas, anteriores e previsíveis a todos imposta. No Estado Democrático de Direito, a previsibilidade das normas e das rotinas da administração pública e do exercício do poder é um dos elementos centrais da relação Estado-cidadão. Devendo ser esta uma relação de confiança, é necessário que seja possível antever minimamente o conjunto de valores e normas protegidos.

A segurança jurídica tem intrínseca relação com a atividade econômica, pois a realização de investimentos pelo empreendedor depende, em grande medida, previsibilidade,

de antever riscos e benefícios da atividade a partir do conjunto de normas jurídicas existentes. No campo tributário, a necessidade de confiança e estabilidade das relações jurídicas são ainda mais fortes e estão representadas em várias normas e princípios que chegaram, inclusive, a ser constitucionalizados, tais como o princípio da anterioridade, da noventena e da anterioridade nonagesimal.

### 3.3.1 O crédito tributário como resultado de um processo legal

A construção histórica dessa nova filosofia política conducente das sociedades democráticas é uma grande virada histórica na conquista de direitos, com a limitação do poder do Estado em favor, neste primeiro momento, da vida, do patrimônio e da liberdade dos cidadãos. No Estado Democrático de Direito, o consentimento popular passa a ser premissa para a tributação dos cidadãos, encerrando um período em que a contribuição do contribuinte decorria de puro arbítrio. É a lei a fonte primária para a formação da hipótese legal que determina a contribuição.

Entretanto, a legitimidade para a tributação do cidadão não se restringe apenas ao estabelecimento de limites à tributação, com a fixação da hipótese de incidência tributária como regra, expressa pela vontade popular através da lei, mas também o processo público de sua constituição. Por estar inserido nesse em contexto de sociedade democrática, o processo de limitação da liberdade e do patrimônio dos cidadãos também precisa ser democrático, impessoal e de boa-fé, sendo também indispensável a sua previsão em lei, aprovada em parlamento constituído por representantes eleitos pelo povo, que legitime também o processo pelo qual nasce o tributo. Assim, não apenas o fim pretendido deve ser legítimo, sendo indispensável que a atividade meio que busca o seu alcance também o seja.

Este devido processo legal tributário, constituído em regime de contraditório e permitindo ao contribuinte a ampla defesa, tem por objetivo emprestar isonomia, impessoalidade e justiça ao processo, com a construção de regras a todos aplicáveis e que garantam sua previsibilidade e a adequada tributação. É a pura aplicação da cláusula do devido processo legal prevista no art. 5º, LIV da Constituição Federal de 1988, voltado ao processo tributário.

Veja-se que por estarmos tratando de dois partícipes de natureza bem diversa e da sua ampla diferença de poder – Estado e contribuinte – o que deve orientar o processo público de constituição do crédito tributário é a limitação do poder do Estado para que o crédito tributário oriundo desse processo seja unicamente aquele originalmente previsto em lei e que

efetivamente foi percebido no mundo real. O processo administrativo decorrente dessa atividade, em consequência, deve ser público e norteado pela necessidade (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 51):

[...] da participação dos interessados na formação do resultado final (que, no caso, é a solução de uma lide, um conflito de interesses), instrumentalizando o exercício de atividade com feição jurisdicional exercida de modo atípico pelo Poder Executivo, o processo administrativo submete-se também a princípios gerais do processo, tais como o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório, o duplo grau de jurisdição, a instrumentalidade e a economia processuais [...].

Assim, na constituição do crédito tributário, o Estado, através da sua Administração Tributária, deve a necessidade observar este princípio do devido processo legal no exercício da atividade-meio tributária, garantindo ao contribuinte o direito de ter ciência do processo e participar de todos os atos através de defesas, manifestações e produzindo provas, aplicando as garantias decorrentes do contraditório e da ampla defesa, previstas no art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988.

Nesse ponto, é importante destacar o duplo viés de emanção de eficácia desse princípio constitucional para o processo – uma processual (devido processo legal adjetivo) e outra material (devido processo legal substantivo).

O princípio do devido processo legal adjetivo tem natureza estritamente processual e tem por conteúdo que a lei determinará a maneira pela qual o Estado promoverá a constituição do crédito tributário exigível do particular, fixando as regras que o Estado não possa, sob qualquer pretexto, deixar de observar, garantindo ao particular, nesse processo, todas as garantias constitucionais inerentes aos processos administrativos e judiciais, tais como o devido processo legal e a ampla defesa.

Por sua vez, o devido processo legal substantivo é uma construção doutrinária a partir desse princípio, determinando que este processo público que tem por objetivo limitar direitos de cidadãos (no caso, o de propriedade) não cumpra o papel de estritamente obedecer ao procedimento legalmente previsto, mas que garanta ao particular a participação em um processo justo. Esse conceito de “justeza” como uma inerência do processo público é a matriz do princípio da proporcionalidade como princípio constitucional.

Isso significa que os processos públicos devem mais do que garantir formalmente o cumprimento de procedimentos e o respeito formal aos princípios. Significa que todo o processo público deve ser construído de boa-fé para obter como resultado uma tributação adequada, proporcional e condizente com as normas constitucionais que regulamentam as limitações estatais ao poder de tributar:

No direito tributário, o *substantive due process* evidencia-se nos postulados do art. 150 da Constituição Federal, que prescreve um rol de limitações à cobrança de

tributos. Por conseguinte, o legislador não poderá providenciar leis tributárias que afrontem as normas do artigo mencionado, sob pena de poderem ser afastadas do sistema por inconstitucionalidade.

O *procedural due process*, por sua vez, possui sentido estritamente processual. Nessa acepção, o princípio do devido processo legal reúne o conteúdo de norma fundamental do processo e resvala na justificativa da instauração de procedimentos. Quando se tratar de “processo”, para que o princípio do devido processo legal se realize efetivamente na forma de *procedural due process*, são imprescindíveis a presença de garantias constitucionais inerentes ao desenvolvimento adequado do processo. Daí a previsão dos postulados do contraditório e da ampla defesa no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, a conferir aplicação prática ao princípio do devido processo legal. Evidentemente, os demais princípios do processo, de índole fiscal ou não, também são decorrências do princípio do devido processo legal na acepção do *procedural due process*. (NUNES, 2019, p. 122).

A eficácia do princípio constitucional do devido processo legal substantivo impede que decorra do processo público de constituição do crédito tributário, sob qualquer pretexto, tributo que não seja aquele estritamente previsto na hipótese de incidência tributária e em consonância com as garantias constitucionais do contribuinte. Não há espaço para exercício de arbítrio na condução do processo ou contorcionismos interpretativos que pretendam garantir ao Estado montante de tributo em valor superior ao efetivamente devido, ainda que sob razões de interesse público.

Esta conclusão terá ampla serventia para o objetivo deste trabalho, considerando a possibilidade de utilização da confissão irrevogável inerentes às leis de parcelamento como instrumento para constituição definitiva e inquestionável de crédito tributário ilegal, com violação à legalidade tributária e ao processo público de constituição de tributos.

### **3.4 A legalidade estrita em matéria tributária**

O conceito de tributo é estabelecido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, não paginado).

Se o princípio da legalidade estabelece que o tributo somente pode ser criado por lei anterior que o defina, é indispensável escrever quais são os elementos do tributo que devem ser descritos pela norma. É necessário, em princípio saber: qual legalidade?

A Administração Pública está adstrita ao princípio da legalidade, somente agindo de acordo e nas estritas balizas da lei. Não é incomum ou ilegal a observância, pelo administrador, de fontes extralegais para a complementação do vácuo legislativo, tais como usos e costumes, decisões judiciais, acordos particulares e doutrina (SANTOS, 2003).

Entretanto, na esfera da tributária, a legalidade possui contornos mais severos. Não é admissível, sob qualquer hipótese, que outro instrumento que não seja a lei formal crie tributos, incidindo na restrição todos os elementos da hipótese de incidência tributária. O Direito Tributário é o ramo do direito público mais rigoroso na aplicação da legalidade ao seu objeto de tutela. A reserva é absoluta e inegociável. Quaisquer exceções a esta regra somente podem ser previstas na Constituição, não sendo admitida quando adotada em atos normativos infralegais.

A rigidez no trato do princípio da legalidade no âmbito do direito tributário supera a do próprio Direito Penal, o que faz destacar a sua relevância e relativa inflexibilidade:

[...] a tipicidade tributária é **cerrada** para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir e afrouxar a pena *a posteriori*. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas **fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis**. (COÊLHO, 2020, p. 232).

Não à toa, doutrinadores estabelecem denominações restritivas ao tratar da legalidade tributária. Há denominações como Princípio da Legalidade Tributária, Princípio da Reserva Absoluta de Lei Formal e Princípio da Estrita Legalidade. Em todos os casos, fica evidente o esforço da doutrina em diferenciar este princípio do princípio da legalidade, ressaltando o seu caráter rígido.

A rigidez exigida para a instituição de tributos era tal diferenciada que, historicamente, aplicou-se no Brasil o que se denominou tipicidade tributária, que é um princípio, direcionado ao legislador, com o objetivo de conduzi-lo à seleção de “conceitos fechados e determinados na instituição de tributos” (PADRE; CARVALHO, 2022, p. 30). O objetivo é reduzir os *standarts* que demarcam a margem de interpretação da norma, objetivando dar menor liberdade a ao intérprete e garantir maior uniformidade na tributação, proporcionando maior segurança jurídica ao contribuinte.

Por certo, o objetivo deste princípio não deve ser o de almejar que a tarefa da interpretação da norma jurídica seja uma mera dedução, mas de promover a redução da indeterminação inerente à hermenêutica, evitando, no quanto foi possível, uma deslegalização decorrente da interpretação (QUEIROZ, L., 2021).

Dessa maneira, o legislador não deve observar apenas a legalidade estrita (todos os elementos da hipótese de incidência previstos em lei), respeitando o princípio da legalidade

tributária apenas pelo aspecto formal para a instituição de tributos. Cumpre a ele observar atenção especial na técnica legislativa, garantindo que esses conceitos abstratamente estabelecidos sejam fechados. Sobre este tema, não se pode deixar de olvidar que este princípio observou, ao longo do tempo, uma certa relativização, sobre a qual não cabe neste momento nos estender, mas a sua existência demonstra, por si, a estreiteza exigida para a criação de tributos.

O princípio, por outro lado, representa o esforço doutrinário no sentido de promover a distinção entre legalidade formal e legalidade material, com o objetivo de ampliar a eficácia material do princípio.

#### 3.4.1 Qual legalidade? Legalidade tributária material x legalidade tributária formal

O princípio da legalidade tributária estabelece a lei como elemento central da relação entre Estado e cidadão contribuinte. Considerando tratar-se de norma de direito fundamental, o conteúdo desse mandamento normativo deve ser observado de uma forma bidimensional, considerando a existência de uma legalidade que é estritamente formal e de uma legalidade que é material, reconhecendo-se que as duas perspectivas emanam mandamentos diversos.

Do ponto de vista formal, expressa o seu conteúdo mais simples. Significa que para a criação do tributo ou sua majoração basta a expressão da norma tributária em lei, criada e votada pelo parlamento do ente tributante, sem que haja preocupação com o seu conteúdo. A estrita manifestação do tributo pela lei satisfaz essa vertente do princípio.

Sob este ponto de vista, deve-se extrair do comando constitucional os comandos de que cabe ao Poder Legislativo regular a criação ou aumento de tributos, a imediata vedação a outro Poder ou ente de exercer essa competência e a proibição de escolha de outra fonte que não a lei para regulamentar a matéria (ÁVILA, 2022).

Entretanto, em um Estado Democrático de Direito, a aplicação dos princípios constitucionais não pode nem deve ser estritamente formal, devendo buscar a consecução material dos objetivos estabelecidos pelo legislador. Nessa vertente de pensamento doutrinário, é imperativa a observância de uma legalidade material tributária na elaboração das normas.

O princípio da legalidade tributária, em sua dimensão material, serve como a garantia de que a norma seja efetivamente o começo e o fim da hipótese de incidência tributária, imprimindo eficácia ao comando constitucional.

Quanto ao seu conteúdo efetivo, a legalidade tributária material é emana o comando ao legislador de que este cuide da elaboração das normas fechadas, com conteúdo que seja certo, determinado, vedando-se qualquer indeterminação de sentido de modo a emprestar à norma conteúdo incerto de modo a permitir o alargamento da interpretação possível.

Há um duplo comando ao legislador: o de que produza legislação determinada e o de proibir que produza normas indeterminadas, de tal forma a evitar a dúvida relevante no processo de interpretação. Assim, o Poder Legislativo deve cuidar para que normas que instituam ou majorem tributos sejam tão claras e determinadas quanto possível, evitando toda a sorte de ambiguidades, genericidades, vagueza, deslizamento de sentido e delegação direta ou indireta.

Nesse particular, a estruturação da hipótese de incidência deve adotar termos tão claros e indiscutíveis quanto possível, com o objetivo de permitir ao contribuinte, nessa relação vertical com o Estado, a previsibilidade e a segurança jurídica necessárias e exigíveis em um Estado Democrático de Direito.

O conceito de legalidade material tributária passa por este sentido de absoluta clareza e determinação da norma, de modo que seja possível ao intérprete a total definição do tributo, de quem pagar, a quem pagar e quanto. Ávila (2022, p. 101-102), em suas conclusões exprime o sentido de completude da norma:

A legalidade tributária material impõe ao legislador o dever de, ao conformar as hipóteses de incidência e as consequências das regras legais de tributação, escolher termos e estruturar enunciados de modo a definir aquilo que é imprescindível para que o contribuinte, orientado pelo sentido consolidado ou estipulado pela lei, possa cumprir suas obrigações e exercer seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, traçando cursos de ação com autonomia e independência e prevendo as consequências jurídicas com as quais deverá responsabilmente arcar no futuro em relação aos atos que praticar no presente.

Para que o contribuinte, orientado pela lei, possa cumprir sua obrigação, e exercer seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, traçando cursos de ação com autonomia e independência e prevendo as consequências jurídicas com as quais deverá responsabilmente arcar no futuro em relação aos atos que praticar no presente, é essencial que os fatos constantes das hipóteses das regras, especialmente daquelas cuja eficácia importe a diminuição da capacidade de ação livre, dos contribuintes, sejam referidos por meio de uma linguagem que estes compreendam, seja porque as palavras e expressões empregadas pelo legislador tenham já seu significado institucionalmente consolidado e utilizado pelos operadores do Direito, seja porque o próprio legislador, quando tal não sucede, assume a tarefa de conceituá-las, direta ou indiretamente, expressa ou implicitamente, valendo-se de definições estipulativas ou precisadoras que lhe adensem o conteúdo.

A legalidade material proíbe ao legislador escolher termos e estruturar enunciados de modo a exprimir significados cuja indeterminação torne indefinido o significado ou sentido que deve orientar o contribuinte a exercer plenamente sua autonomia com base na lei e a saber sobre o que deve pagar, onde e quando surge a obrigação de pagar, e/ou a quem e quanto deve pagar a título de prestação pecuniária que não constitua sanção por ato ilícito.

A garantia da eficácia material do princípio da legalidade tributária garante, por um lado, a estruturação do tipo legal tributário fechado que afaste a possibilidade de subjetivismos na tributação ou interpretações ampliadas ou criativas, garantindo a previsibilidade da imposição de tributo ao particular pelo Estado e possibilitando a máxima segurança jurídica.

### **3.5 Hipótese de incidência tributária e o crédito tributário**

O Código Tributário Nacional consagra a utilização da expressão fato gerador no Direito Tributário Brasileiro. Entretanto, comete um erro grave ao tratar com a mesma expressão, indistintamente, o tipo legal que prevê as condições para a tributação e o próprio fato realizado no mundo real.

À título de exemplo, o art. 16 assevera que imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte e o art. 113, § 1º, determina que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, tratando, em ambos os casos, do fato tributável (BRASIL, 1966).

Por outro lado, ao pretender estabelecer o conceito legal de fato gerador, o legislador discorre, no art. 114 do Código Tributário Nacional, que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL, 1966).

Esta imprecisão é tratada por inúmeros autores, que preferem adotar terminologias diversas para os dois institutos. É notório o esforço de Ataliba (2013), em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, para diferenciar os institutos com o objetivo de sistematizar o estudo do tipo legal abstrato. Para tanto, denominou “hipótese de incidência tributária” o tipo legal abstrato que prevê as condições de nascimento da relação jurídico-tributária e “fato imponível” a sua ocorrência no mundo real do fato previsto.

Feitas as diferenciações, para os fins deste trabalho, é necessário conhecer a estrutura da hipótese de incidência e seus elementos.

#### **3.5.1 Elementos da hipótese de incidência tributária**

A hipótese de incidência é o ato descrito em lei, portanto abstrato, que descreve um fato que, uma vez realizado pelo contribuinte, faz nascer a obrigação tributária.

Analisando essa abstração, pode-se concluir que possui cinco elementos fundamentais: a) Elemento Pessoal; b) Elemento Temporal; c) Elemento Espacial; d) Elemento Material; e) Elemento quantitativo.

O elemento pessoal ou subjetivo é a parte da norma que determina os sujeitos que participarão da obrigação tributária. A norma tributária deve prever sempre o sujeito ativo – ente que exerce a competência tributária de criar o tributo – e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que é o contribuinte.

O elemento temporal está vinculado ao tempo em que ocorre a tributação. A norma pode delimitar o momento em que ocorre a vigência ou eficácia da norma, restringindo seus efeitos ou dando-lhe eficácia. Assim, a tributação ocorre de maneira a respeitar normas que regulamentem o tempo em que ocorre a tributação, tais como o princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, *b*) e o princípio da irretroatividade (art. 150, III, *a*), ou mesmo as normas que tratam de prescrição ou decadência (ATALIBA, 2013).

O elemento espacial diz respeito ao lugar da realização da hipótese de incidência. A obrigação tributária somente nascerá adequadamente se o fato imponível ocorrer em espaço territorial no qual seja válida e eficaz a legislação que empresta fundamento ao nascimento da obrigação tributária. Assim, fundamentalmente, cada hipótese de incidência somente será eficaz no espaço territorial determinado pela norma.

O primeiro raciocínio pode conduzir à conclusão de que a o aspecto espacial da hipótese de incidência está ligado estritamente à produção de efeitos no território do ente tributante. Entretanto, a norma pode ser ainda mais específica em sua regulamentação, em especial quando trata de locais de tributação, através de expressões comuns à rotina tributária, tais como estabelecimento, domicílio, filial, dentre outros (ATALIBA, 2013).

O aspecto material se refere à própria estrutura objetiva da hipótese de incidência, consistente nos dados que compõem a narrativa fática abstrata sujeita à tributação. É a parte da norma tributária em que há a individualização do bem jurídico ou conduta tributada através da escolha do legislador.

O aspecto dimensional ou quantitativo representa os elementos da norma tributária que são responsáveis por delimitar, dentro do ato ou fato jurídico eleito para fins de tributação, o montante a ser recolhido. É onde situam-se a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é o primeiro elemento necessário ao estabelecimento do montante de dinheiro a ser arrecadado em favor da Fazenda Pública. É o montante eleito pela lei para quantificar a modalidade de cálculo que se vai realizar para encontrar o valor devido. Se o

aspecto material está ligado à eleição abstrata da riqueza a ser tributada, é a base de cálculo que vai fornecer os elementos contábeis para que essa conta possa ser realizada.

Sobre essa base de cálculo incidirá a alíquota, que é o percentual eleito pela lei para incidir sobre a base de cálculo. É a indicação da “fatia” da riqueza tributada que dever ser recolhida em favor do sujeito ativo da obrigação tributária.

É necessário esclarecer que a alíquota como “fatia” de um todo faz parte da própria ideia do tributo como contribuição: uma parte da riqueza do contribuinte que o Estado atribui a si próprio para financiamento de suas atividades. Nesse cenário, é necessário concluir que a alíquota não deve ou pode pretender ampliar exageradamente o montante, estabelecendo um confisco disfarçado, o que é vedado no Brasil pelo princípio constitucional do não confisco (Constituição Federal (CF), art. 150, IV) (BRASIL, [2020]).

Para melhor ilustrar cada um destes elemento, podemos utilizar o Imposto de Renda da Pessoa Física como exemplo. No aspecto pessoal, é criado pela União e tem como sujeito passivo o cidadão que auferir renda. Quanto ao elemento temporal, deve se tratar de renda auferida após a vigência da norma e em um ano-calendário, ou seja, em período específico determinada pela lei. Do ponto de vista territorial, a renda deve ser auferida em todo o território nacional e, em alguns casos, no exterior. Materialmente, o bem eleito para fins de tributação é a renda, ou seja, os ganhos da pessoa física. Por fim, quanto ao aspecto quantitativo, a legislação do imposto de renda trata da possibilidade de servir como base de cálculo toda a renda auferida pela pessoa física (declaração completa) ou apenas 80% desta (declaração simplificada), submetendo esta quantificação a uma alíquota percentual variável, que vai de isenção e passa pelos percentuais 15% e 27,5%.

### **3.6 O fato imponible:** regra-matriz da incidência e o nascimento da obrigação tributária

Compreendida a hipótese de incidência como o elemento antecedente, de natureza legal, que prevê uma conduta abstrata dentro de determinadas condições, é necessário a análise da regra-matriz da incidência, consistente na correlação entre fato e norma e sua consequência, o nascimento da obrigação tributária.

Para o nascimento da obrigação tributária, é necessário, como sobredito, a confluência de dois fatores: a existência de uma hipótese de incidência, com todos os seus aspectos definidos em lei anterior ao fato tributado, e a ocorrência do próprio fato, enquanto exteriorização no mundo real da conduta prevista como tributável.

A subsunção do fato à norma é a principal tarefa do intérprete. Ao analisar a ocorrência do fato gerador, é necessário considerar a sua perfeita adequação aos elementos do tipo legal. Se o fato for perfeitamente adaptado às condições estabelecidas pela norma, dá-se a incidência. Do contrário, não.

Verificada esta adequação, nasce a relação jurídica-tributária entre o cidadão-contribuinte e o Estado, consistente no dever de pagar tributos.

É a verificação do fato, perfeitamente adaptável à norma, que torna a incidência possível, percebendo-se sua consequência, que é o nascimento da obrigação tributária, momento a partir do qual o “sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.” (CARVALHO, 2019, p. 329). A partir desse momento, estabelece-se a relação jurídica tributária, em que o particular passa a ter a obrigação de pagar ao estado uma soma em dinheiro a título de tributo (COELHO, 2020).

### 3.6.1 A irrelevância da manifestação da vontade do contribuinte para a formação da obrigação tributária: a natureza *ex lege* da obrigação tributária

Uma vez desenhada a regra-matriz da incidência, importa analisar qual o papel da vontade do sujeito passivo para o nascimento da obrigação tributária e/ou do crédito tributário.

A obrigação tributária nasce a partir de dois fenômenos independentes que se tangenciam. O primeiro é um fenômeno jurídico, que é a existência de hipótese de incidência tributária válida e eficaz, abstratamente prevista. O segundo é a realização no mundo dos fatos da hipótese prevista. A coexistência desses fenômenos é que faz nascer a obrigação tributária. Entretanto, é possível indagar: qual a relevância da manifestação a vontade do cidadão para a criação da obrigação tributária ou do crédito tributário?

Sobre este tema, é importante diferenciar a manifestação de vontade de realizar o fato que enseja a tributação da manifestação de vontade de criar o tributo propriamente.

É certo que para a ocorrência de fatos tributáveis, é indispensável a ocorrência de um fato ligado a uma ação humana atrelada a alguma riqueza material que seja tributada lei. À título de exemplo, para a realização de uma operação de compra e venda sobre a qual incidirá o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou para a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados em caso de realização de industrialização de produto e sua venda, a vontade das partes é um elemento determinante para a criação da obrigação tributária.

Entretanto, estes atos de vontade tem o condão estrito de realizar fatos da vida civil, como a realização de um negócio jurídico. Muito embora sua ocorrência tenha relevância para a incidência da norma tributária, os atos de vontade do particular sobre os quais incide o tributo tem relevância para a formação desses institutos jurídicos de direito privado, mas não do tributo.

A reflexão relevante para o caso decorre de um cotejo entre a natureza jurídica do tributo e a manifestação da vontade do contribuinte em criá-lo, independente da ocorrência do fato jurídico tributável.

Toda a tributação passa, inequivocamente, pela previsão em lei de uma situação abstrata que, uma vez realizada pelo particular, faz nascer a obrigação tributária. A obrigação tributária é o estrito efeito da ocorrência no mundo dos fatos de uma situação econômica prevista em norma, sendo absolutamente independente da vontade do contribuinte ou mesmo do Fisco. Há um roteiro jurídico para a criação do crédito tributário: a existência de uma hipótese de incidência prevista em lei, a realização fática do fato abstratamente previsto, a realização do devido processo legal de constituição e a concretização do ato final de lançamento tributário do valor encontrado.

A obrigação tributária é *ex lege* em absoluto, inexistindo margem para criação por outra maneira ou mesmo por outros instrumentos. A declaração isolada, ainda que livre, do cidadão com o objetivo de criar uma dívida contra si não gera efeitos tributários e não tem o condão de criar obrigação tributária. A relação que cria a obrigação tributária é de causa e efeito em razão de lei, diversamente com o que ocorre com a obrigação civil, que depende da vontade das partes envolvidas. Nesse caso “a vontade do sujeito passivo, bem como a vontade da Administração Tributária não pode ter a virtude de criar a dívida.” (MACHADO, 2003, p. 8). Adamy (2018) também advoga a irrelevância da vontade do particular para a criação da obrigação tributária, em razão da sua natureza *ex lege*, asseverando que:

Caso se aceite a renúncia e a confissão irrevogável e irretroatável. em caso de tributo inconstitucional ou ilegal, acarretaria a não observância da supremacia da constituição e a possibilidade de manutenção de diplomas legislativos (*rectius*: de seus efeitos) inconstitucionais por via de lei ordinária e, o que é pior, por simples assentimento do contribuinte. Em caso de tributos cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, a confissão não pode ter nenhuma eficácia e não gerará nenhum efeito para o contribuinte. (ADAMY, 2018, p. 183-184).

A manifestação de vontade unilateral pode implicar dívida para o contribuinte, contudo, estes valores em dinheiro não terão natureza jurídica de tributo, mas de natureza civil.

Um exemplo extremo pode ilustrar o caso: imagine-se que um contribuinte compareça à Receita Federal com o objetivo de haver contra si a constituição de crédito

tributário oriundo de Imposto de Renda sem que tenha havido renda. É possível ao agente fazendário constituir o referido crédito de acordo com a vontade do contribuinte?

A resposta inarredável é negativa. Nem o particular pode lograr seu objetivo por simples ato de vontade, nem o agente fazendário pode atender este pedido, por se tratar de medida incompatível com o sistema tributário brasileiro, com o princípio da legalidade tributária e com a própria natureza jurídica do tributo. Caso contrário, incidirá sobre o falso crédito nulidade de matriz constitucional, que deve ser declarada pela Administração ou pelo Poder Judiciário, acaso provocado.

Para a realização da incidência tributária, a vontade do agente como elemento é absolutamente irrelevante:

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

Com efeito, a lei tributária descreve hipoteticamente um fato que, ao ser realizado em concreto, gera uma consequência jurídica, a qual também resulta de lei: o fato se torna gerador da obrigação tributária. A legalidade tributária assume, nesse cenário, o significado de que a manifestação de vontade é irrelevante ao nascimento e à conforma da obrigação tributária. (DEXHEIMER, 2014, p. 62).

A obrigação tributária independe da vontade do contribuinte, cujas ações somente adquirem relevância em um momento anterior, o da realização da situação jurídica prevista em norma como sujeita à tributação, inerentes à vida civil, que sejam capazes de gerar obrigações nos termos de lei.

Dessa forma, é imperativo concluir que a manifestação de vontade do particular não pode implicar em criação de tributos, em razão da natureza *ex lege* da obrigação tributária.

### **3.7 O princípio da legalidade tributária na Constituição Federal de 1988: regra e exceções**

O sistema tributário brasileiro encontra fundamentação na Constituição Federal de 1988. Nesta, resta distribuída a competência tributária entre os entes da federação, as regras de repartições de receitas entre estes, as limitações ao poder de tributar, dentre outros temas. A regra fundamental de todo o sistema, como reiteradamente expusemos, é o princípio da legalidade tributária, encartado no seu art. 150, I, que estabelece que apenas através de lei é que se pode exigir ou aumentar tributo (BRASIL, [2020]).

Logo, é a lei o ato normativo geral e impessoal que deve prever o fato imponible, a base de cálculo e a alíquota, além dos demais elementos inerentes à incidência tributária. Entretanto, a Constituição prevê algumas exceções a essa regra.

Não há exceções relativas à criação de tributos, logo, todos os tributos devem ser criados por lei. Entretanto, há previsão constitucional para exceções relativas à alteração da alíquota, dentro dos limites legais, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Impostos sobre Operações Financeiras (art. 153, §1º). Além desses casos, é possível reduzir e restabelecer as alíquotas da Contribuição sobre o Domínio Econômico relativa a Combustíveis (CIDE-Combustíveis) (Art. 177, §4º) e fixar alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias monofásico incidente sobre os combustíveis (ICMS-monofásico-combustíveis) (Art. 155, §4ª, IV) (BRASIL, [2020]).

#### **4 AS CLÁUSULAS DE CONFISSÃO E RENÚNCIA IRREVOGÁVEIS COMO INSTRUMENTOS DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Como demonstrado neste trabalho, as leis de parcelamento de créditos tributários promulgadas pela União Federal têm, historicamente, estabelecido como condição *sine qua non* para adesão do contribuinte aos seus benefícios legais uma cláusula de confissão irrevogável do débito. Esta cláusula inclui em seus elementos a confissão irrevogável quanto à matéria fática que ensejou a tributação e o reconhecimento irrevogável do direito sobre o qual está fundamentado o crédito, com a desistência de processos administrativos e judiciais que eventualmente discutam esses débitos renúncia a discussões judiciais e administrativas futuras, com o objetivo tornar imutável a discussão da dívida confessada, independente da licitude de sua origem, convalidando, inclusive, eventuais ilegalidades percebidas na constituição do crédito tributário.

Neste capítulo, enfrentaremos a temática da compatibilidade do modelo de irrevogabilidade de confissão e renúncia estabelecido pelas normas de parcelamento com o princípio constitucional da legalidade tributária, com especial atenção na preservação do seu núcleo essencial. Para tanto, faz-se necessário estabelecer algumas premissas metodológicas.

Em primeiro lugar, o debate será focado na possibilidade de confissão e renúncia irrevogáveis de crédito tributário constituído com algum vício de legalidade, seja ligado à aplicação e interpretação da norma (renúncia), seja ligado aos fatos que ensejaram a incidência (confissão). Eventual discussão sobre os efeitos da irrevogabilidade da confissão do crédito regularmente constituído é ignorada por não ser útil à presente análise.

Em segundo lugar, deve-se considerar que o estudo cuidará de analisar a compatibilidade ou incompatibilidade dessa restrição legal com direito fundamental do contribuinte à legalidade tributária, verificando a possibilidade de se emprestar uma interpretação conforme a Constituição à luz do princípio da proporcionalidade, considerando a necessidade de preservação do núcleo essencial desse direito.

Em terceiro lugar, é necessário esclarecer que, muito embora o aprofundamento do estudo sobre a referida cláusula pudesse abstratamente ensejar a verificação de outras possíveis inconstitucionalidades quando em confronto com outros princípios e regras constitucionais, como, por exemplo, o devido processo legal substantivo, o princípio democrático e o de livre acesso à Justiça, o presente estudo se restringirá à sua possível inconstitucionalidade à luz do princípio da legalidade tributária.

Em quarto, o trabalho objetivará a análise dos elementos materiais da cláusula de confissão de dívida (confissão e renúncia), tratando dos efeitos processuais (desistência de processos administrativos e judiciais) apenas *en passant*, em razão da incidência desses efeitos processuais serem apenas uma decorrência da irrevogabilidade da confissão e da renúncia.

Por fim, é também premissa que se trata de pretensão resistida, ou seja, que a Fazenda Pública resista à anulação do crédito ilegalmente cobrado.

A reflexão que é objetivo desta pesquisa – e deste capítulo, em especial – é aprofundar a análise sobre a constitucionalidade e as incongruências lógicas de se admitir a confissão e a renúncia de maneira irrevogável de um crédito tributário que possui uma ilegalidade na sua gênese, seja ligado aos fatos que ensejam sua constituição, sejam ligados às normas que regulamentam sua constituição e existência. Este olhar decorre da natureza especial do crédito tributário, constituído através do exercício do poder soberano do Estado, mas inserido em uma realidade política democrática que exige, portanto, a existência prévia de lei para sua definição, como instrumento de autoconsentimento popular para a cobrança, e de um processo público de sua constituição justo, adequado e proporcional.

#### **4.1 As cláusulas de renúncia, confissão e irrevogabilidade como restrições legais ao princípio da legalidade tributária: necessidade de proteção ao núcleo essencial do princípio**

A irrevogabilidade das cláusulas de confissão e renúncia para adesão aos parcelamentos são instrumentos utilizado pela Administração Tributária para tornar definitivo o montante do crédito parcelado, em benefício da arrecadação, garantindo estabilidade da relação jurídica e definição do montante financeiro.

Entretanto, a despeito desses objetivos, é possível pensar – e mesmo verificar empiricamente – a ocorrência de inúmeros casos em que o contribuinte, premido da necessidade de aderir ao parcelamento, seja para conseguir uma certidão negativa de débito para participar de uma licitação, seja para evitar constrições patrimoniais indevidas em sede de execução fiscal ou mesmo por se tratar de um parcelamento extraordinário vantajoso de natureza temporária, por exemplo, reconheça definitivamente o crédito tributário constituído com vício de legalidade, parcelando-o e sobre ele estabelecendo um definitividade de maneira irrevogável.

A aplicação dos efeitos destas cláusulas em caso de confissão de crédito tributário indevido revela, *prima facie*, uma incompatibilidade com o princípio da legalidade tributária por, abstratamente, permitir a legitimação inconstitucional de maneira definitiva de créditos

tributários com vícios de origem. Trata-se de utilização de meio legal para restringir a amplitude e eficácia de norma constitucional que estabelece um direito fundamental.

No caso, estamos diante da hipótese de restrição legal de direito fundamental, situação diante da qual é necessário realizar um processo de ponderação e adequação, tanto quanto seja possível, do conteúdo da lei à necessidade de se emprestar a máxima eficácia a direito fundamental, preservando, em qualquer hipótese, o seu núcleo essencial.

Para realizar o enfrentamento desta problemática, é necessária a compreensão sobre a teoria geral da eficácia dos direitos fundamentais, perpassando a análise sobre sua possibilidade, extensão e sobre a necessidade de proteção do seu mínimo existencial, do seu núcleo essencial.

#### 4.1.1 Considerações sobre a teoria geral

O estudo sobre a eficácia dos direitos fundamentais é tema de vasta produção doutrinária, que tem ocupado os estudiosos da temática nos mais diversos países, culturas e sistemas jurídicos. Esta demanda surge da necessidade imperiosa de se conhecer sua extensão e verificar a possibilidade de coadunar a produção legislativa que limita direitos fundamentais com estes direitos propriamente ditos.

Nos diferentes ordenamentos jurídicos, os direitos fundamentais possuem conteúdo diverso, delimitado pelas peculiaridades da Constituição local, pela construção jurisprudencial realizada ao longo do tempo, pela cultura e por outros inúmeros elementos sociojurídicos que compõem determinada sociedade. Assim, apesar do *nomen iuris* adotado poder ser idêntico, o conteúdo do direito e sua extensão é diverso.

Essa reflexão nos remete ao debate doutrinário sobre o conteúdo e a eficácia dos direitos fundamentais, que teoriza sobre uma teoria interna e uma teoria externa.

A teoria interna estabelece que os direitos fundamentais são absolutos e seu conteúdo somente pode ser delimitado pela própria norma constitucional. Assim, para os que se filiam a essa corrente de pensamento, somente é possível falar em restrições a direitos fundamentais quando estas derivam da Constituição. À luz dessa teoria, é possível falar em indistinção entre direito fundamental e restrição, sendo uma parte do próprio conteúdo do direito que decorre do texto constitucional.

Por outro lado, a teoria externa, à qual nos filiamos, separa direito e restrição, desenhando um modelo em que o conteúdo do direito é amplo tanto quanto seja possível na forma de princípio constitucional e que o conjunto de normas que compõem o ordenamento

jurídico – constitucionais e legais – estabelecem restrições externas ao conteúdo do direito fundamental. Por esta teoria, é possível a limitação de direito fundamental e sua conformação por outras normas, sejam constitucionais ou legais.

As restrições a serem impostas a direitos de natureza fundamental somente podem ocorrer em decorrência de norma da própria Constituição ou por lei ordinária promulgada com fundamento na própria Constituição. Por esta razão a doutrina classifica as restrições como diretamente constitucionais aquelas estabelecidas no corpo constitucional e as indiretamente constitucionais, que apesar de serem estabelecidas pela legislação ordinária, encontram seu fundamento na Constituição, por expressa autorização de seu texto.

Por sua vez, as restrições indiretamente constitucionais se dividem em reserva legal simples, reserva legal qualificada e direitos fundamentais sem expressa previsão de Reserva Legal.

A reserva legal simples identifica-se como hipótese em que a Constituição prevê que a regulamentação de um direito fundamental ocorrerá em lei, sem prever qualquer ressalva. Trata-se de restrição constitucionalmente incondicionada e ocorre em hipóteses, por exemplo, como o do art. 5º, VII da Constituição Federal de 1988 que determina que “é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”. É comum nessa hipótese de restrição que a utilização de expressões como “na forma da lei” ou “nos termos de lei”, sem a indicação de qualquer condicionamento específico (BRASIL, [2020], não paginado).

Por outro lado, a reserva legal qualificada se verifica quando há uma limitação constitucionalmente estabelecida sobre o que a lei pode ou não regulamentar, com a fixação de *standardts* para a restrição ao direito. Na Constituição de 1988, o melhor exemplo para a hipótese é o princípio constitucional do sigilo das comunicações, determinando o texto constitucional em seu art. 5º XII, que

[...] é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. (BRASIL, [2020], não paginado).

Aqui, existe o direito que, quando for regulamentado por lei, não pode ter amplitude indefinida, devendo se restringir à hipótese de ordem judicial em um contexto de investigação criminal ou instrução processual penal, e ainda com a ressalva de ser em última hipótese. A premissa foi respeitada na legislação correlata, a Lei nº 9.296/96.

É possível ainda pensar em caso de direitos fundamentais em que não haja previsão de reserva legal. Nesse caso, em uma visão apriorística, seria possível concluir que, em razão

da ausência de comando constitucional que autorize a limitação, seria impossível ao legislador infraconstitucional estabelecê-la, sob pena inconstitucionalidade da lei. Entretanto, a doutrina nega essa conclusão, considerando, em primeiro lugar, que direitos não são absolutos, devendo colmatar seu conteúdo e eficácia com as demais normas constitucionais e com o gozo e fruição destes direitos por outros cidadãos (colisão de direitos fundamentais).

No caso brasileiro, em particular, “a atividade legislativa, nessas hipóteses, estaria facilitada pela cláusula da reserva legal subsidiária, contida no art. 5º, II, da Constituição” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2000, p. 240).

#### 4.1.2 Restrição legal a direito fundamental e o “limite dos limites”: o núcleo essencial

A doutrina sobre a teoria externa é pacífica sobre a possibilidade de restrição legal a direitos fundamentais. A sua ocorrência, mais que uma construção doutrinária, é uma exigência da realidade, vez que rotineiramente o legislador criará normas para regulamentar a vida em sociedade e limitará, direta ou indiretamente, direitos fundamentais em favor de direito fundamental de outrem, de interesses da coletividade ou de outras regras ou princípios previstos na Constituição.

Entretanto, diante desse quadro, é possível antever a possibilidade de que a produção legislativa avance sobre o conteúdo material da norma de direito fundamental, limitando sua eficácia. Até o princípio do século XX esta afronta e restrição indiscriminada era comum, observando-se um poder quase “ilimitado do legislador no âmbito dos direitos fundamentais”, pois, àquela altura, a proteção dos direitos fundamentais ocorria com base no “princípio da legalidade na Administração e dos postulados da reserva legal e da supremacia da lei”, o que significava que poderiam ter sua eficácia “plenamente esvaziada pela ação legislativa” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2000, p. 241).

Diante desse quadro e considerando a necessidade de se emprestar uma eficácia mínima aos direitos fundamentais, preservando sua eficácia mínima com o objetivo de garantir sua própria existência, em consonância com o princípio da vedação do retrocesso, é necessário fazer uma indagação: até que ponto é possível a restrição legal, de modo que esta não possa implicar em verdadeira revogação implícita do direito? Qual o limite das restrições?

Trata-se de pergunta relevante, vez que, a pretexto regulamentar determinada temática, o legislador pode, por vontade ou como efeito colateral da legislação, criar norma que tenha como efeito reduzir a eficácia do direito fundamental de tal forma e a tal ponto que aquilo

que lhe é mais elementar no conteúdo seja restringido ou suprimido, subvertendo a ordem constitucional nesta parte, o que é indesejável.

Se é certo que a legislação restritiva possa existir, é também certo que sua extensão não pode ir além de determinado ponto, existindo um mínimo existencial aplicável a cada direito fundamental, por sua natureza, construção histórica e demais peculiaridades. Para a preservação de uma eficácia mínima do direito fundamental, garantindo a sua própria existência no ordenamento jurídico, importa ao intérprete estabelecer um “limite dos limites”, criando *standarts* a partir dos quais a legislação restritiva não pode surtir efeito. A núcleo essencial é esse limite.

O desenho dogmático de um núcleo essencial do direito fundamental fixando seu conteúdo mais elementar é algo que não decorre de estrita construção doutrinária, sendo inerente à própria lógica da sua existência, partindo da premissa que direitos fundamentais são bens jurídicos de valor maior e que é necessária a garantia de um mínimo existencial para sua eficácia, sob pena de se permitir indevidamente a frustração da decisão política fundamental para determinado direito. Essas limitações às restrições são construções que se fundamentam na supremacia constitucional e na ideia de existência mínima do direito, bem como da delimitação das restrições impostas através de um juízo de proporcionalidade.

A doutrina analisa a temática, propondo a existência de um “espectro intocável” desses direitos:

O núcleo essencial consubstancia um feixe intocável dos direitos fundamentais resguardado da intervenção dos poderes públicos. Por essa característica o núcleo essencial é tido como **limite dos limites** (*Schranken- Schranken*), vez que circunscreve um espectro intocável dos direitos fundamentais a salvo de qualquer espécie de restrição. Esses limites revelam balizas ao Poder Público na imposição de restrições aos direitos fundamentais. (FREIRE, 2004, p. 31).

Silva (2010, p. 187) reitera a ideia da existência de um núcleo de conteúdo mínimo que representaria um limite absoluto às restrições:

Todas as versões das teorias que defendem a existência de um conteúdo essencial absoluto têm em comum a ideia de que, se fosse possível representar graficamente o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, deveria existir um núcleo, cujos limites externos formariam uma barreira intransponível, independentemente da situação e dos interesses que eventualmente possam haver em sua restrição.

A criação de uma teoria que trate da proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais está diretamente ligada à necessidade de se estabelecer um mecanismo de controle do Poder Legislativo, permitindo ao Poder Judiciário, na defesa da eficácia e da própria existência desses direitos, um mecanismo de controlar possíveis excessos na atividade legislativa.

O Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição por mandamento constitucional, reiteradamente utiliza a teoria do núcleo essencial para fundamentar suas decisões nas mais variadas temáticas, como instrumento de controle e proteção da eficácia dos direitos fundamentais, ressaltando sua natureza absoluta e intangível. No voto proferido no Habeas Corpus nº 82.424-21, mais conhecido como o “Caso Ellwanger”, o Ministro Celso de Mello explanou em sua fundamentação a necessidade de se proteger o núcleo essencial dos direitos fundamentais<sup>11</sup> em casos de racismo. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.227-DF,<sup>12</sup> a Ministra relatora Carmen Lúcia realizou a ponderação do núcleo essencial do direito ao livre exercício da profissão em um caso referente ao debate sobre a possibilidade de policiais e militares exercerem cumulativamente seus cargos e a advocacia. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.717-DF, também de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, a questão foi enfrentada sob a óptica do meio ambiente.<sup>13</sup> São incontáveis os casos em que a Corte Suprema se depara com a definição entre limites da eficácia da lei e o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Mais que uma construção doutrinária, a teoria do núcleo essencial é indispensável para proteger a eficácia do direito fundamental no que é mais elementar, rejeitando normas que suprimam seu conteúdo, por um lado, e, quando houver compatibilidade, criando um viés interpretativo que permita coadunar o conteúdo dos direitos fundamentais enquanto instrumento fundamental do pacto político de matriz constitucional instituído nas sociedades democráticas à produção legislativa indispensável ao funcionamento da sociedade e do parlamento.

O meio de resolução dessa temática ocorre à luz do princípio da proporcionalidade.

---

<sup>11</sup> A livre expressão de ideias, pensamentos e convicções, em sede confessional, não pode e não deve ser impedida pelo Poder Público ou por grupos antagônicos nem pode ser submetida a ilícitas interferências do Estado (...) a prerrogativa concernente à liberdade de manifestação do pensamento, por mais abrangente que deva ser o seu campo de incidência, não constitui meio que possa legitimar a exteriorização de propósitos criminosos, especialmente quando as expressões de ódio público a outras denominações confessionais – veiculadas com evidente superação dos limites da pregação religiosa – transgridem, de modo inaceitável, valores tutelados pela própria ordem constitucional”

<sup>12</sup> “A incompatibilidade do exercício da advocacia, mesmo em causa própria, pelos integrantes das polícias e militares na ativa, objetiva obstar a ocorrência de conflitos de interesse, preservar a necessidade de exclusividade no desempenho das atividades policiais ou militares, ou da função de advogado, e manter o núcleo essencial do direito à liberdade de profissão, que não é inviabilizado em geral, mas restrito o exercício concomitante de duas profissões, assegurada, contudo, a liberdade de escolha entre elas.” (BRASIL, 2023a, p. 2).

<sup>13</sup> “As alterações promovidas pela Lei n. 12.678 /2012 importaram diminuição da proteção dos ecossistemas abrangidos pelas unidades de conservação por ela atingidas, acarretando ofensa ao princípio da proibição de retrocesso socioambiental, pois atingiram o núcleo essencial do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado previsto no art. 225 da Constituição da República.” (BRASIL, 2018, p. 1).

#### 4.1.3 O princípio da proporcionalidade

Estabelecidas as premissas de que não existe direito que seja absoluto (nem mesmo os direitos fundamentais), que as restrições legais a direitos fundamentais por leis restritivas são possíveis e até necessárias em alguns casos, e que existe um núcleo essencial dos direitos fundamentais que deva ser protegido, é necessário identificar um instrumento que permita essa convivência entre núcleo essencial e restrição legal, evitando o excesso de poder pelo legislativo. A delimitação cuida de separar o que é ou não um excesso, garantindo a proteção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Esse instrumento é o princípio da proporcionalidade, concebido através de construção doutrinária e jurisprudencial de matriz alemã que visa a tutela das liberdades públicas com o objetivo de emprestar aos princípios uma eficácia mínima, proibir excessos e garantir o atingimento das finalidades políticas e institucionais do Estado Democrático de Direito, restringindo a liberdade do legislador. Impossível evitar a conclusão de que o princípio da proporcionalidade, como elemento de resolução de conflitos jurídicos, é um instrumento de consecução de justiça, de equilíbrio e de razoabilidade.

A utilização desse princípio perpassa pela análise da lei ou o ato normativo à luz de três critérios específicos e interdependentes, cujo atendimento conjunto é indispensável à verificação da proporcionalidade do ato e, portanto, da sua constitucionalidade.

O primeiro critério a ser considerado é a necessidade, ou seja, a verificação se o ato sob análise é necessário para atingir a finalidade para a qual foi criado. Nesse caso, o julgador analisará se o ato é legítimo sob o ponto de vista da correlação entre ato e resultado perseguido. Se na hipótese restar identificado que o ato ou norma não é meio necessário para o alcance da norma, tendo sido editado com outro viés, é necessário afastar a sua aplicação ao caso, tratando-se de caso de evidente excesso de poder legislativo. Noutra parte, tem-se que avaliar se é possível atingir a mesma finalidade através de instrumento menos gravoso, ou seja, se é realmente necessária e indispensável a norma ou ato na maneira em que se apresenta.

O segundo é a adequação, que significa a verificação da eficácia e utilidade da norma ou ato considerando os meios empregados e as finalidades pretendidas. Nesse caso, a investigação deve perseguir a análise sobre se as medidas adotadas são aptas e suficientes para alcançar o objetivo perseguido. Acaso não sejam, deve-se afastar a sua aplicação.

A construção da necessidade e da adequação como elementos deste princípio ou como subprincípios por Mendes, Coelho e Branco (2000, p. 250), que asseveram sua correlação e limites baseado na sua leitura dos precedentes da Corte Constitucional alemã:

O subprincípio da adequação (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O subprincípio da necessidade (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa.

Por fim, o terceiro critério é o da proporcionalidade em sentido estrito, que decorre da avaliação criteriosa e ponderada do intérprete sobre o problema do conflito, analisando as razões e utilidades do ato e a extensão do direito restringido, buscando o equilíbrio e a justiça na decisão. Diversamente dos demais critérios, de natureza mais objetiva e simples, a aplicação da proporcionalidade em sentido estrito revela um exercício mais discricionário, mais sujeito a uma avaliação de cunho pessoal do problema, devendo sempre exigir uma correspondência juridicamente adequada entre o fim a ser alcançado por uma disposição normativa e o meio escolhido.

O nível de discricionariedade concedido ao julgador faz com que a proporcionalidade em sentido estrito seja, dentro deste conjunto de critérios, o último a ser adotado. Os dois critérios iniciais – necessidade e adequação - tem natureza similar a um juízo de admissibilidade. Apenas quando o ato é necessário, não sendo possível a adoção de outro menos gravoso, bem como adequado, com a utilização de meios adequados para as finalidades pretendidas, é que se pode realizar esse juízo de valor sobre o caso concreto. Superado esse momento inicial, o intérprete deve se debruçar sobre o problema analisado, realizando um juízo de ponderação entre a restrição efetivada e o direito fundamental, considerando a necessidade de lhe emprestar a máxima eficácia possível e de proteger seu núcleo essencial de qualquer ameaça.

Dessa forma, a proporcionalidade é o princípio a ser aplicado para resolução de questões relativas à restrição de direitos fundamentais por lei, fundamentando-se em um juízo de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

## **4.2 Confissão e renúncia irrevogáveis *versus* princípio da legalidade tributária**

### **4.2.1 O problema da confissão sobre a matéria fática**

O primeiro elemento objeto de análise é a confissão sobre a matéria fática envolvida na constituição do crédito.

A confissão é instituto do direito civil em que a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável a terceiro. Nos termos do art. 389 do Código de Processo

Civil “há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário” (BRASIL, 2015a, não paginado). A confissão se aplica estritamente a fatos, independente da repercussão jurídica correlativa.

A eficácia da confissão se restringe ao âmbito da prova de fatos, não se constituindo propriamente de negócio jurídico, inexistindo criação de obrigação naturalmente ou mesmo criando, modificando, transmitindo ou extinguindo direitos (DEXHEIMER, 2014). Aqui não se está a dizer que a confissão não gera efeitos jurídicos, mas que o ato de reconhecimento de fatos é restrito a esta seara, sendo impossível admitir a confissão de norma. A diferenciação é importante, pois no plano abstrato somente é possível tratar de efeitos de qualquer natureza decorrentes da vontade do contribuinte no plano dos fatos.

Essa manifestação do contribuinte, entretanto, pode incorrer em erro ou decorrer de algum tipo de coação, o que implicará em um crédito tributário ilegítimo e que pode ser anulado. A este respeito, importa lembrar que o artigo 213 do Código Civil determina que a confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação, raciocínio que deve valer para a constituição de tributos.

Feito este prelúdio, importa destacar que a regra-matriz da incidência tributária determina que é a verificação no mundo real dos fatos anteriormente e abstratamente previstos em norma jurídica é que faz nascer a obrigação tributária. Importa para tal que os fatos que efetivamente ocorreram, ignorando-se qualquer ficção jurídica extralegal. Nessa adequação do fato ao tipo legal, que é trabalho do intérprete, a confissão é elemento útil como meio de prova em favor da atividade fazendária para a regular constituição do crédito tributário, especialmente nos casos de lançamento por declaração e por homologação, em que a declaração do contribuinte sobre os fatos é indispensável à constituição do crédito.

A confissão, no âmbito do processo administrativo fiscal, representa um ato de vontade, um reconhecimento de dívida baseada na estrita manifestação do contribuinte sobre os fatos, reconhecendo sua ocorrência e a higidez da tributação. É instrumento à disposição da Administração Tributária para a constituição rotineira de crédito, que necessita da manifestação do particular, por meio de declaração ou documentos para proceder o ato de lançamento tributário.

Com o mesmo objetivo, também é admitida como condição para a adesão aos programas de parcelamento. O sentido da norma é a de que o contribuinte reconheça os fatos que ensejaram a constituição do crédito tributário, estabelecendo sobre eles uma presunção de veracidade.

Esta confissão sobre os fatos é, portanto, necessária, quando estamos a tratar de crédito tributário ainda não constituído. Ou seja, somente o crédito tributário pode ser objeto de parcelamento, enquanto montante encontrado de maneira definitiva, tendo em vista que a estrita obrigação tributária, anterior ao processo de lançamento, não tem o condão de gerar obrigação de pagar ao contribuinte. Essa narrativa é importante para a primeira conclusão: a exigência de confissão quanto aos fatos que compõem o crédito no âmbito do processo administrativo de lançamento é medida legal, pois se o processo de lançamento está transcorrendo e não há crédito tributário, também não há legitimidade para seu parcelamento.

A medida, entretanto, muda de figura quando se está a tratar de uma confissão irretratável e irrevogável que fecha inclusive ao contribuinte as portas do livre acesso à Justiça. O Poder Judiciário no âmbito da lide tributária é uma instituição que visa garantir ao contribuinte a legalidade e justiça da tributação, funcionando como elemento externo à relação jurídica tributária existente entre este e o Estado. Ao querer implicar a extensão da confissão às ações judiciais existentes e futuras, o que se pretende é violar o livre acesso à Justiça enquanto garantia do direito fundamental da legalidade tributária com o objetivo de garantir ao fisco uma arrecadação que não lhe pertence.

O problema fica evidente quando estamos diante da confissão de um crédito tributário indevido, constituído com erro de fato ou coação, por exemplo. Se a confissão operada em razão da adesão ao parcelamento for irretratável, estar-se-ia perpetuando um crédito eivado de vício de legalidade na sua origem, fulminando o princípio da legalidade tributária por se permitir a perpetuação de crédito tributário constituído contra a lei.

À título de exemplo, podemos projetar o seguinte caso: determinado cidadão aufere, no ano-base de sua declaração de Imposto de Renda, a soma de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), o que o colocaria na condição de isento de tributação. Entretanto, ao preencher a declaração anual e enviá-la à Receita Federal, o contribuinte comete um erro, acrescentando um zero à declaração de renda, informando a Receita Federal a soma de renda de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Por este motivo, recebe uma cobrança para pagamento de tributo e, inadvertidamente, adere a um programa de parcelamento.

Diante deste cenário, indaga-se: esta confissão operada quando da adesão ao parcelamento é irrevogável?

Aceitando que a resposta seja positiva, estamos aceitando também que seja legitimada a cobrança de crédito tributário absolutamente indevido, por não ter ocorrido, no caso concreto, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Uma vez inobservada a regra-matriz da incidência, não se pode, sob qualquer pretexto, pretender a cobrança de valores

dos contribuintes a título de tributação. Fica evidente a antinomia face ao princípio da legalidade tributária.

Apesar de possível – e até necessário, em alguns casos - a utilização do instituto da confissão para a constituição do crédito tributário na forma engendrada, com a irrevogabilidade pretendida pela Fazenda Pública para adesão aos parcelamentos, permite a consolidação dos efeitos de créditos tributários constituídos ilegalmente, com a ocorrência de erro de fato ou coação. A irrevogabilidade da cláusula cria um mecanismo de violação ao princípio da legalidade ao permitir a consolidação de situação jurídica indesejável, tal como o crédito tributário constituído ilegalmente, sem o amparo fático indispensável para a verificação da ocorrência da incidência tributária.

#### 4.2.2 O problema da renúncia ao direito

São fontes do direito tributário brasileiro, além da Constituição Federal de 1988 como fonte originária, as leis, decretos, suas normas complementares, os tratados e convenções internacionais, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (Código Tributário Nacional, art. 100) (BRASIL, 1966).

A interpretação da norma jurídica tributária é tarefa das autoridades administrativas e judiciárias. Na esfera administrativa, a Fazenda Pública cuida da interpretação de normas para a administração fazendária em geral, considerando a constituição do crédito tributário e sua extinção e para o cumprimento de obrigações acessórias. Cumpre ainda às autoridades administrativas a administração dos demais processos inerentes ao contencioso fiscal. Na esfera judicial, ao juiz chegam as controvérsias na interpretação das normas na aplicação do direito ao caso concreto com o objetivo de garantir a justiça na aplicação da lei.

À primeira vista, a renúncia ao direito pretendida pela lei de parcelamento aparenta significar a simples renúncia a texto de lei. Entretanto, não é essa a única conclusão prática quando estamos diante de casos concretos. É possível que a renúncia opere efeitos em casos extremos, em que ocorra a constituição de um crédito tributário nulo em total desamparo da fundamentação legal, mas também é possível que a renúncia sirva para encerrar o dissenso hermenêutico sobre determinada interpretação da norma.

No primeiro caso, a conclusão é mais simples. O tributo é *ex lege* em absoluto. Decorre da aplicação a uma ação humana ou riqueza de uma hipótese legal, processo de adequação que denominamos regra-matriz de incidência tributária. Quando se verifica que na constituição de determinado crédito tributário inexistiu a aplicação da lei, a conclusão de que o tributo é também absolutamente nulo é lógica. Se o crédito tributário decorrer de ilegalidade ou de norma inconstitucional, sua nulidade deve ser reconhecida (ZANELLO, 2015).

Se na confissão é possível admitir efeitos à ação do contribuinte, na renúncia essa ação é absolutamente irrelevante, pois a natureza jurídica do crédito tributário é estritamente legal e não admite a manifestação da vontade do particular como ato capaz de tergiversar sobre sua natureza. A regra-matriz de incidência é peremptória ao prever o enquadramento dos fatos ao tipo legal como condição para a criação da obrigação tributária. Se os fatos são flexíveis e podem ser objeto de prova, o tipo legal é inegociável e independe da manifestação da vontade do contribuinte. O problema da renúncia, portanto, em se tratando de normas envolvidas na formação da obrigação tributária, afronta o princípio da legalidade tributária no que possui de mais basal.

É possível pensar, por exemplo, na confissão de crédito decaído ou prescrito, com a renúncia irrevogável à discussão sobre sua ocorrência ou não. A decadência e a prescrição no direito tributário são causas extintivas do direito da Fazenda Pública (CTN, art. 156, V) (BRASIL, 1966). A decadência ocorre quando a Fazenda Pública permite a fluência do prazo legal para a constituição do crédito tributário, extinguindo a obrigação tributária. Realiza-se no momento anterior ao crédito. Por outro lado, a prescrição do crédito tributário extingue a pretensão executória, impedindo que a Fazenda Pública inicie o processo judicial ou administrativo de cobrança. Em ambos os casos, trata-se de crédito que não existe juridicamente. Isso significa que a renúncia imposta castra o debate jurídico pertinente a estes institutos, legitimando a cobrança de crédito tributário que sequer existe. A irrevogabilidade dessa renúncia, por outro lado, restringe a garantia ao direito fundamental do contribuinte de pagar ao Estado o que é estritamente devido nos termos da lei, fechando as portas do acesso ao Judiciário.

É necessário observar ainda um segundo viés de abordagem, que pode decorrer não apenas da pura e simples renúncia à lei, mas a uma interpretação dela decorrente.

A norma jurídica, ao disciplinar as relações entre os homens e destes com o Estado, usa palavras que exprimem uma conduta a ser observada, um dever ser. Entretanto, nem sempre a tarefa de interpretar é simples, envolvendo a atividade do intérprete em compreender o texto e emprestar um sentido ao conteúdo da norma jurídica:

A determinação do sentido das normas, o correto entendimento do significado dos seus textos e intenções, tendo em vista a decidibilidade de conflitos constitui tarefa da dogmática hermenêutica. [...] o propósito básico de um jurista não é simplesmente compreender um texto, como faz um historiador, ao estabelecer o sentido e o movimento no seu contexto, mas também determinar-lhe a força e o alcance pondo o texto normativo em presença dos dados atuais de um problema. Ou seja, a intenção do jurista não é apenas conhecer, mas conhecer tendo em vista as condições de decidibilidade de conflitos com base na norma enquanto diretivo para o comportamento. (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p. 256).

#### Em se tratando de norma jurídica tributária:

Interpretação significa a construção de sentido, com valoração e uso da razão, socio-culturalmente informada, que pode ser de um objeto linguístico ou não linguístico, a qual é realizada pelo intérprete e que decorre do ser do intérprete, conforme seus pré-conceitos, conceitos, valores e aspirações, que são afetados pela história efetual e pela tradição, as quais estão em permanente formação e transformação. A interpretação jurídica é a interpretação que apresenta a especificidade de ser relativa à construção de sentido de Direito, do conteúdo do Direito, de fatos jurídicos e de efeitos jurídicos, considerados os requisitos que caracterizam e fundamentam um sistema como sendo de natureza jurídica. (QUEIROZ, L., 2021, p. 1437).

Se vários sentidos podem ser extraídos dos signos linguísticos que compõem a hipótese de incidência, significa que a interpretação nem sempre – ou quase nunca – é linear, podendo o hermenauta extrair diversos sentidos da norma a ser interpretada para emprestar-lhe eficácia prática. Em se tratando de tributação, o intérprete, diante de uma norma que estabeleça uma hipótese de incidência tributária, analisará o conteúdo e aplicará a sua interpretação para chegar ao montante devido. Contudo, por mais que os conceitos dos elementos que compõem as normas que implicam ao pagamento de tributo devam ser tão certos e determinados quanto possíveis, não é possível ignorar a possibilidade da ocorrência de interpretações diversas para o mesmo tema.<sup>14</sup>

A palavra renda, a princípio simples, utilizada na hipótese de incidência tributária do imposto de renda, está sujeita à interpretação. Nem todo o auferimento de dinheiro, ganho de capital ou incremento de valor patrimonial pode ser considerado renda. A título de exemplo, o ganho de valores em decorrência de ação de indenização para reparação de danos morais ou de indenização por desapropriação estatal é isento do pagamento deste tributo. E tal não decorre puramente do sentido claro da norma, mas da interpretação jurídica promovida pelos Tribunais acerca do que seria conteúdo jurídico do vocábulo renda.

A despeito das várias maneiras de se interpretar uma norma, é certo afirmar que o ideal almejado pelo sistema tributário é a existência de uma única interpretação válida para

<sup>14</sup> Um exemplo dessa situação é o Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706/PR no qual se julgou em Regime de Recurso Extraordinário repetitivo a inconstitucionalidade da utilização do ICMS (historicamente calculado “por dentro”) como base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), alterando a maneira pela qual se tributou o contribuinte desse tributo por maíores de 20 anos (BRASIL, 2017c).

determinado tipo de situação fática submetida a tributação. Esse objetivo decorre da necessidade de se evitar que coexistam duas ou mais maneiras de se tributar os cidadãos, o que é inadmissível à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da segurança jurídica aplicados ao direito tributário.<sup>15</sup>

Renunciar, nos moldes desenhados pelas leis de parcelamento é, nesse caso e em última instância, abdicar de uma interpretação possível – que pode ser a adequada e definitiva – da lei que favoreça o cidadão e aceitar aquela que favoreça o Estado. Aceitar essa conclusão nos leva a compreender que, da mesma maneira que na primeira hipótese, os cidadãos não podem renunciar à um tipo de interpretação da norma, em razão dela poder ser aquela a única interpretação da qual possa decorrer tributo. O efeito prático da renúncia é imputar ao contribuinte o ônus de arcar com a dúvida jurídica inerente à interpretação da norma. Em se tratando de crédito indevido, constituído por vício na interpretação dos elementos jurídicos da hipótese de incidência, a imputação da necessidade de renúncia ao direito pretende ferir de morte o princípio da legalidade tributária.

À guisa de exemplo, podemos pensar no caso de empresa que tenha declarado e pago incorretamente Imposto de Renda de Pessoa Jurídica em razão de recebimento de indenização por desapropriação de um imóvel de sua propriedade. No caso do imposto, a renúncia operaria efeitos para legitimar definitivamente essa cobrança, apesar da interpretação considerada na origem do crédito ser incabível e, portanto, ilegal. No mesmo sentido da rejeição pura e simples da aplicação da lei, essa interpretação também gera um processo de legitimação de crédito indevido, afrontando a legalidade tributária ao permitir a cobrança de tributo com evidente vício de origem.

De toda forma e em quaisquer das hipóteses, quando se tratar de crédito constituído com vício na origem decorrente de aplicação da lei, o ato de renúncia à aplicação da lei ou a uma “melhor interpretação” da norma na constituição do crédito afronta o princípio da legalidade tributária na sua vertente mais essencial, que é a obrigação tributária como uma estrita decorrência de lei.

Em se tratando de crédito tributário indevido, a pretensão da Fazenda Pública de criar um mecanismo de renúncia ao direito em que se fundamenta o crédito pretende unicamente estabelecer um mecanismo de legitimação de inconstitucionalidade, em razão à violação do princípio da legalidade tributária.

---

<sup>15</sup> Importante destacar relevante posição doutrinária no sentido de aplicar o “*in dubio contra sacrificium*” como critério de interpretação de norma jurídica (CALIENDO, 2013).

#### 4.2.2.1 *A renúncia e as decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade e de recursos repetitivos*

É tarefa do Poder Judiciário a interpretação da norma jurídica para garantir a estabilidade da vida social e das relações jurídicas. Essa interpretação ocorre rotineiramente a partir da análise de casos concretos, garantindo o direito subjetivo da parte que submete uma lide à apreciação judicial.

Entretanto, o direito processual brasileiro prevê métodos de julgamento abstrato da legalidade e da constitucionalidade da norma que, uma vez realizadas, irradiam efeitos extra partes, aplicando-se necessariamente para as situações jurídicas concretas com efeitos *ex tunc*.<sup>16</sup> É o caso do controle concentrado de constitucionalidade e de recursos repetitivos.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o Supremo Tribunal Federal como o órgão jurídico de cúpula do país, atribuindo-lhe a competência de ser o guardião da Constituição, ou seja, é o órgão de Estado que tem a atribuição de realizar a análise abstrata da compatibilidade da norma com a Constituição (BRASIL, [2020]). Este julgamento tem por objetivo garantir a forma normativa da Constituição, garantindo sua eficácia quando confrontadas com norma de grau normativo inferior incompatíveis com seu conteúdo.

Por sua vez, a sistemática de julgamento de casos repetitivos é uma técnica de julgamento inserido no Código de Processo Civil visa privilegiar o precedente judicial como fonte do direito com o objetivo de garantir a uniformidade de julgamento de processos, permitindo que os Tribunais julguem a tese jurídica subjacente aos casos concretos com o objetivo, e constituir uma jurisprudência sólida e coerente, em atendimento ao que determina o artigo 926 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015a). Neste caso, é papel do Tribunal competente o estabelecimento da interpretação da norma abstrata, seja constitucional, no caso de Recursos Extraordinários Repetitivos, ou legal, no caso de Recursos Especiais Repetitivos.

Muito embora os institutos tenham profundas diferenças como técnicas de julgamento e dos seus próprios efeitos no mundo jurídico, possuem um tema em comum que

---

<sup>16</sup> Excepciona esta eficácia retroativo do julgamento a possibilidade de modulação de efeitos das decisões tomadas em controle concentrado de constitucionalidade ou de recursos repetitivos. No caso do controle concentrado de constitucionalidade, o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 estabelece que por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado (BRASIL, 1999). Em se tratando de recursos repetitivos, o artigo 927, §3º do Código de Processo Civil fixa que os Tribunais, ao proceder a alteração da sua jurisprudência oriunda de julgamento de casos repetitivos, podem modular os efeitos da decisão em razão de interesse social e da segurança jurídica (BRASIL, 2015a).

interessa ao presente trabalho: os efeitos práticos da interpretação da norma diante de um crédito tributário confessado ilegalmente quando da adesão ao programa de parcelamento.

Quando, em quaisquer destes casos ocorre uma interpretação da norma com fixação de tese favorável ao contribuinte, de modo a desconstituir a tese jurídica que fundamentava o crédito tributário constituído, é possível perceber a possibilidade de um confronto abstrato entre a cláusula de renúncia irrevogável e a nova interpretação jurídica da norma.

Nesse ponto, para atingirmos o objetivo desta pesquisa, é necessário realizar uma diferenciação em relação aos efeitos dessas técnicas a depender do momento da realização do julgamento. É possível pensar confissão irrevogável de débito realizada antes do julgamento em sede de controle concentrado de constitucionalidade e de recursos repetitivos e depois destes, incluindo casos transitados em julgado. Nestes casos, os efeitos que podem ser depreendidos são diversos.

Quando ocorre a fixação de uma determinada interpretação da norma antes da adesão, significa que em momento anterior o crédito tributário já havia sido desconstituído, invalidado por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Nesses casos, renúncia pretendida pela Fazenda Pública não pode operar sobre um crédito que juridicamente não encontra mais fundamento legal.

É importante lembrar que a Administração Pública deve se orientar pelo princípio da legalidade, agindo de ofício para cumprir a lei. No caso em que a interpretação da norma que fundamentou o crédito não mais existe, a Administração pode e deve agir no sentido de proceder a sua anulação. A omissão administrativa, com a manutenção da sua inscrição em sistemas de administração da dívida ativa não tem o condão de eliminar a ilegalidade originária, devendo necessariamente o crédito ser declarado nulo pela própria Administração Fazendária, por ser indevido.

Por outro lado, é também possível pensar em casos em que a adesão ao programa de parcelamento ocorra antes da interpretação abstrata da norma favoravelmente ao contribuinte. Nestes casos, estamos diante de uma interpretação controversa da norma que foi superada apenas após a adesão do contribuinte ao programa de parcelamento.

Em se tratando de julgamento em regime de recursos repetitivos, o Código de Processo Civil autoriza o ajuizamento de ação rescisória por meio do artigo 966, §5º, determinando que “contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.” (BRASIL, 2015a, não paginado).

Da mesma maneira, o Código de Processo Civil autoriza, através dos seus artigos 525, §15 e 535, §§ 5º, 7º e 8º estabelecem o cabimento de ação rescisória em caso de decisões tomadas em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade contando o prazo decadencial de dois anos do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2015a).

Tratando-se dos efeitos de decisões tomadas em sede de julgamento objetivo quando a matéria já está transitada em julgado, esta *quaestio juris* teve a sua Repercussão Geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal através dos Temas 881<sup>17</sup> e 885<sup>18</sup>, que obtiveram julgamento conjunto, no qual foi fixada a seguinte tese:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (BRASIL, 2023c, 2023d, não paginado).

Nestes casos, o legislador relativizou a coisa julgada e autorizou que o ajuizamento da ação rescisória correspondente possa ser feito tanto em sede de controle difuso, como concentrado. Além disso, outro ponto importante a se ressaltar é que, neste caso, o ajuizamento da ação rescisória somente será aceito caso a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) tenha sido após o trânsito em julgado da decisão rescindenda, contando-se o prazo bienal da decisão deste tribunal.

#### 4.2.3 A confissão e a renúncia irrevogáveis como instrumentos legais de violação ao núcleo essencial direito fundamental da legalidade tributária

Da análise realizada até este momento, fica evidente que tanto a confissão quanto a renúncia irrevogáveis das leis de parcelamento podem, sob determinadas condições, servir como instrumentos aptos a legitimar a cobrança e o pagamento de crédito tributário indevido, tornando-os absolutamente definitivos. Não há dúvidas que através dessa cláusula é possível a cobrança de tributos ilegais, constituídos com violação ao princípio da legalidade tributária.

---

<sup>17</sup> Tema 881 – “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado” (BRASIL, 2016, não paginado).

<sup>18</sup> Tema 885 – “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado” (BRASIL, 2023b, não paginado).

Cumpra realizarmos a análise derradeira sobre se essas cláusulas, que limitam a eficácia deste direito fundamental apenas tangenciam seu núcleo essencial ou se o ferem de maneira direta no que lhe é mais elementar. É necessário, aqui, realizarmos o juízo de ponderação e adequação, aplicando o princípio da proporcionalidade como solução para o conflito hermenêutico. Para cumprir essa tarefa, deve-se compreender o princípio em toda a sua extensão, bem como a natureza da ofensa perpetrada.

O princípio da legalidade tributária estabelece que o tributo somente pode ser criado por lei como expressão da vontade popular, como um consentimento do povo para regulamentar a maneira pela qual contribui para a manutenção dos serviços públicos. A relação da lei com o parlamento guarda essa relação de autoconsentimento que pode ser representada em uma frase: “eu, o povo, autorizo que o Estado cobre de mim quantia dessa determinada maneira”. Está previsto no art. 150, I da Constituição Federal de 1988 literalmente nos seguintes termos: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, [2020], não paginado).

Necessário compreender que não se trata estritamente de uma previsão normativa, mas de uma conquista política histórica, sendo a legalidade tributária intrínseca ao Estado Democrático de Direito.<sup>19</sup> Se as democracias existem no modelo em que a conhecemos, é porque há um histórico de luta previa dos cidadãos contra os arbítrios promovidos no âmbito de um Estado absolutista. Nesse contexto, a legalidade tributária nasce como uma conquista histórica construída a partir da evolução da filosofia política referente ao direito de propriedade e sobre a maneira pela qual as pessoas devem contribuir para o bem da coletividade. Com o nascimento da democracia enquanto forma de governo que podemos perceber a construção de um sistema jurídico que tribute os cidadãos de maneira isonômica, impessoal e justa a partir de um regime de autoconsentimento dos cidadãos para a tributação através da lei.

Não se trata apenas de um direito fundamental como qualquer outro, mas de um dos direitos que estiveram na base do processo de conquistas de direitos pelos cidadãos frente ao Estado. Se não é possível falar hermeneuticamente em primazia apriorística de um direito

---

<sup>19</sup> Nesse sentido, o voto do Min. Gilmar Mendes no julgamento do RE nº 648.245: “O princípio constitucional da reserva legal, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, é claro ao vedar a exigência e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Trata-se de prescrição fundamental do sistema tributário, que se coliga à própria ideia de democracia, aplicada aos tributos (*‘no taxation without representation’*). Afora as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária – e, entre eles, a base de cálculo – é matéria restrita à atuação do legislador. Não pode o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária.” (BRASIL, 2013, p. 4).

fundamental sobre outro, é certo que dentro de um contexto histórico o princípio da legalidade tributária constitui direito que ocupa lugar de relevância, ao lado das normas que protegem a vida e a liberdade dos cidadãos.

Quanto ao conteúdo, à luz de uma primeira leitura, este princípio teria estritamente como conteúdo um comando de limitação do poder do Estado para a cobrança de tributos, que é a exigência de lei prévia para sua instituição ou majoração. A simplicidade desse conteúdo, entretanto, não representa a verdadeira extensão do princípio, que é complexo e possui diversos comandos normativos implícitos e explícitos voltados a diversos agentes e aplicável a casos de naturezas diversas.

Do ponto de vista formal, a legalidade tributária é a estrita previsão em lei formal de qualquer instituição ou majoração de tributos, o que originalmente permite concluir diversos efeitos, proposta pelo legislador competente pelas regras de competência Constituição Federal, que esta lei tramite de acordo com as normas de processo legislativo estabelecidas, que seja objeto de deliberação e votação pelo parlamento do ente federal competente para a instituição do tributo. Outrossim, emana uma ordem negativa, voltada aos demais poderes do Estado e aos demais entes federados, proibindo-os de regulamentar a matéria, proibindo ainda a adoção de outro instrumento normativo diverso da lei.

Do ponto de vista material, determina ao legislador e aos aplicadores da norma que todos os elementos da hipótese de incidência tributária estejam previstos em lei. Estabelece ainda que os conceitos definidores desta hipótese de incidência sejam determinados, fechados, devendo o legislador evitar a adoção de conceitos abertos ou vagos, visando emprestar à norma maior clareza, proporcionando maior certeza à tributação e garantindo isonomia e segurança jurídica aos contribuintes.

Quando o parlamento autoriza a maneira pela qual o Estado pode tributar os seus cidadãos, ela também determina o conteúdo negativo desse comando, determinando que fora das hipóteses ali estabelecidas o Estado não pode, por qualquer via, auferir, na condição de tributo, dinheiro do particular. A importância da rigidez dessa regra guarda especial relevância em razão da relação unilateral, vertical e com enorme disparidade de forças entre Estado e contribuinte.

Também faz parte da compreensão do princípio da legalidade tributária a possibilidade de anulação do crédito tributário ilegalmente constituído. O Estado não pode desejar, por qualquer via, a imputação de dívida tributária ao particular para além do que está previsto em lei, sob pena de ofensa ao princípio. Nesse caso, a Administração Pública deve de ofício, anular o débito. Quando tal providência não for tomada de ofício, fica facultado ao

particular recorrer ao Poder Judiciário com o objetivo de garantir essa providência, sendo o princípio do livre acesso ao Judiciário uma garantia constitucional para a eficácia do direito fundamental.

O desenho do sistema tributário subjacente ao princípio que resulta dessa formulação é rígido, formal e burocrático, limitando com energia o poder do Estado no exercício das suas pretensões fiscais. Dessa maneira, a hipótese de incidência que institui tributo deve conter todos os elementos suficientes à tributação – contribuintes, fato hipotético, base de cálculo e alíquota – e seu conteúdo deve usar palavras e expressões claras, que limitem ao máximo a indeterminação da interpretação. Por sua vez, o processo de constituição do crédito deve respeitar o devido processo legal, garantindo o contraditório ao contribuinte em todas as fases.

Quando lei que cria programa de parcelamento exige que o contribuinte emita uma manifestação de vontade com o objetivo de afirmar que deve um montante e que deseja que tal seja parcelado não há qualquer incoerência ou ilegalidade no ato *per se*. Entretanto, quando as leis de parcelamento imputam a necessidade de reconhecer dívidas em caráter definitivo, confessando fatos que ensejaram a tributação e renunciando ao direito que fundamenta o crédito de maneira irrevogável, esta cláusula sinaliza a possibilidade de institucionalização de mecanismo inconstitucional de cobrança de crédito tributário indevido, quando este for objeto de confissão e renúncia. Se o crédito, em todo ou em parte, possuir algum vício que o torne nulo ou inexistente, o estabelecimento de uma pretensa confissão e renúncia irrevogáveis de dívida viola o que há de mais elementar no princípio da legalidade tributária: a condição de que tributo decorra de lei.

De todas as vertentes pelas quais o princípio da legalidade tributária pode ser compreendido, o que lhe é mais caro e o que representa o seu conteúdo-chave é a estrita previsão legal em caso de criação ou majoração de tributos, assim como que toda a extensão da tributação decorra do cumprimento da regra-matriz de incidência, com adequação do fato à norma-tipo. A obrigação tributária é *ex lege* e decorre do exercício do poder unilateral do Estado de exigir dos cidadãos uma contribuição pecuniária constituída de maneira consentida. A reserva legal de lei para instituição ou majoração de tributos é o que o princípio da legalidade tributária possui de mais elementar, de mais fundamental, constituindo-se como seu núcleo essencial. O ato de vontade do contribuinte em dispor sobre o direito ou sobre os fatos que ensejaram a tributação é absolutamente irrelevante, importando estritamente para a discussão o enquadramento do fato à hipótese de incidência nos exatos termos ali estabelecidos.

A hipótese de incidência, enquanto previsão normativa abstrata, se estrutura a partir de elementos jurídicos, que se sujeitam à atuação do intérprete da norma, e fáticos, que dependem da sua ocorrência efetiva conforme previsto em norma. Estes elementos são inegociáveis e a obrigação tributária que é oriunda desse sistema é uma mera decorrência da satisfação da previsão normativa abstrata. Em se tratando de crédito tributário indevido, é impossível aderir à irrevogabilidade da cláusula de confissão e renúncia sem violar a legalidade tributária, pois “a interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão da dívida tributária, natureza contratual que ele não tem.” (MACHADO, 2003, p. 8).

A pretensão da Fazenda Pública, ao estabelecer cláusulas de confissão e renúncia irrevogáveis é de estabelecer a impossibilidade de qualquer discussão sobre o valor devido, garantindo uma maior arrecadação ao Fisco, em recursos com caráter definitivo, indiscutíveis, mesmo que este crédito esteja eivado de vícios, com violação à legalidade tributária em seu conteúdo essencial, que é a previsão em lei de todos os seus elementos e o dever de pagar tributos que estritamente decorram de lei.

O sistema construído ao redor dessa cláusula de confissão irrevogável da dívida, ao contrário do que poderia pretender de uma norma construída em uma sociedade democrática, parece ser todo engendrado para efetivar violações dessa natureza, focando menos na garantia do direito fundamental do cidadão à legalidade tributária e aos demais direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição e mais na maximização da arrecadação do Estado, independente do interesse do contribuinte ou da legitimidade da pretensão.

O seu desenho revela descompromisso com a legalidade tributária, com o princípio democrático e com a segurança jurídica. Ao estabelecer uma cláusula de confissão e renúncia, pretende encerrar discussões jurídicas e fáticas quaisquer sejam elas (legítimas, em muitos casos), propiciando a instrumentalização da violação à legalidade tributária e ao se estabelecer a irrevogabilidade nestes dois casos, o objetivo é castrar a garantia do direito fundamental, impedindo o acesso ao Judiciário e mesmo à Administração Pública Tributária como tutora da legalidade na Administração.

Ao constituir esse sistema na conta do abuso de poder, utilizando meio legal para atingir fim ilegal, deve-se reconhecer que há também uma violação ao princípio do devido processo legal substantivo. Não há dúvidas que se trata de um método de coação inconstitucional aplicado ao contribuinte com o objetivo de obter estes créditos no maior volume possível, sem qualquer compromisso com a sua higidez, que viola o princípio da proporcionalidade à luz do caso concreto. Sob todo esse ponto de vista, parece ser um passo

atrás no processo civilizatório, fazendo-nos retornar ao momento histórico em que as contribuições para financiamento público decorriam de arbítrio e não de um sistema fechado e legal de constituição de crédito tributário.

Há evidente contradição lógica entre todo o sistema de formação da obrigação tributária – fechada, legal e restritiva – com a pretensão destas restritivas de direito fundamental. Não há como emprestar ao ato de vontade do contribuinte força suficiente a suplantar a garantia constitucional, ainda que a possibilidade esteja prevista em lei.

Mais do que puro método de criar obrigação de pagar quantia ao contribuinte, o princípio deve garantir que o contribuinte, obrigado a pagar quantia ao Estado, não seja tributado senão pela hipótese da lei. Trata-se de garantia de dignidade e da segurança jurídica do contribuinte, garantindo-lhe uma vida digna e possibilitando seu desenvolvimento pessoal e econômico. É esse seu núcleo essencial, intangível, que não pode ser suplantado sob pena de negação da própria existência do direito fundamental, sendo inconstitucional nessa parte lei que estabeleça mecanismo como o da confissão e da renúncia de maneira a legitimar crédito ilegal.

Em razão de todas essas premissas, em especial da natureza de direito fundamental do princípio, caducam discursos que pretendam legitimar de qualquer maneira a tributação indevida, tais como supremacia do interesse público, princípio da eficiência, princípio da praticabilidade ou quaisquer outros (SEVERINI, 2010) que almejem emprestar razões para fundamentar quaisquer ações no sentido de violar o que o princípio da legalidade tributária tem de mais essencial: o dever de respeitar, na instituição ou majoração de tributos, a reserva de lei formal e que os tributos a serem pagos sejam estritamente os oriundos da hipótese legal. Sobre esse tema, Padilha e Alvaraz (2015, p. 547-548):

Ademais, cabe aqui uma reflexão acerca da supremacia do interesse público sobre o privado, comumente utilizado para justificar eventuais relativizações ao princípio da estrita legalidade: não é razoável atribuir ao princípio do direito administrativo, o papel de justificar a voracidade estatal acerca da arrecadação. Ferramentas próprias do direito Civil, tais como confissão e novação, não se prestam a legitimar tributos ilegais ou inconstitucionais. [...] O que se pode concluir da resistência estatal, acerca da discussão dos créditos parcelados, é que à moda do instituto da novação, o Estado teria a intenção de ‘legitimar’ tributos ilegais, prescritos, ou até mesmo cujo fato imponível seja inexistente ou não corresponda a uma hipótese de incidência. Conduta esta que não se justifica pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

O fisco não pode, mesmo por meio de lei, pretender contornar a proteção constitucional ao contribuinte na forma de direito fundamental subtraindo a eficácia do princípio naquilo que lhe é mais elementar: o dever de pagar tributos nos limites estritos da hipótese de incidência tributária.

Diante de todo o apanhado doutrinário e do estudo efetuado neste trabalho, conclui-se que as cláusulas de confissão e renúncias irrevogáveis quando aplicadas à confissão de débito tributário com vício de legalidade ferem o núcleo essencial do princípio da legalidade tributária enquanto direito fundamental do cidadão-contribuinte.

#### 4.2.4 Proporcionalidade e interpretação conforme a Constituição: uma proposta

Diante da análise promovida nesse estudo, a confissão e a renúncia irrevogáveis previstas nas leis de parcelamento tributário quando aplicadas aos créditos constituídos com vício de legalidade na sua constituição violam o princípio da legalidade tributária em seu núcleo essencial. Contudo, cumpre averiguar a possibilidade de, à luz do princípio da proporcionalidade, se extrair uma interpretação conforme a Constituição de tal forma que esses institutos jurídicos possam, total ou parcialmente, continuar figurando na rotina da Administração Fazendária sem que viole a legalidade tributária.

Para tanto, é necessário tecermos considerações individualizadas sobre os três elementos analisados: confissão, renúncia e irrevogabilidade.

Sobre a confissão, *a priori*, dever-se-ia admitir seus efeitos para fins facilitação do funcionamento da Administração Tributária estritamente como meio de prova, que pode ser elidida por prova em contrário, quando se verificarem vícios inerentes ao ato jurídico, tais como erro, fraude, dolo ou coação. Machado (2003, p. 7) analisa a confissão e seus efeitos no mundo jurídico:

Assim, quando a norma contida na legislação pertinente ao parcelamento de dívidas tributárias diz que a confissão é irretroatável, tal norma deve ser interpretada no sentido de que uma vez feita a confissão não pode o sujeito passivo da obrigação tributária desfazê-la simplesmente, retirando as afirmações que fizera sobre o fato. Mas se constata que o fato por ele confessado não ocorreu, ou não ocorreu tal como foi confessado, o que dá no mesmo, então poderá elidir os efeitos da confissão provando o erro.

Prossegue discorrendo sobre os efeitos da confissão, pretendendo estabelecer uma interpretação conforme do instrumento, propondo que os efeitos de uma confissão não sejam definitivos, mas tenham o condão de, estritamente, inverter o ônus da prova dos fatos:<sup>20</sup>

Não se diga que essa interpretação torna a confissão inútil. De modo nenhum. A utilidade da confissão consiste em inverter o ônus da prova. Comprovado o fato, pela confissão, fica a Administração Tributária dispensada de produzir qualquer outra prova do fato cujo acontecimento gerou a dívida tributária. (MACHADO, 2003, p. 7).

<sup>20</sup> Registre-se que há vezes ainda que admitem a inconstitucionalidade da irrevogabilidade da confissão irrevogável estritamente quanto aos elementos jurídicos da obrigação tributária, ressaltando a impossibilidade de discussão dos elementos fáticos por reconhecer que a confissão tem aptidão para gerar efeitos e que não é produtora de permitir a reanálise fática (SOUZA, 2013, p. 5869).

Se a confissão, à luz do processo legal de constituição do crédito tributário, não pode ser irrevogável e se a participação do contribuinte é necessária ao processo, duas conclusões se impõem. A primeira é reconhecer seu valor probatório. A confissão deve ser admitida como meio de prova e instrumento eficaz para a constituição de crédito tributário baseado no fato da Administração Tributária necessitar e informações destes para constituir crédito. A segunda é que a confissão não cria tributos que não existem, de modo que se os fatos não ocorreram ou não se adequam ao tipo legal, a confissão não gera efeitos (DEXHEIMER, 2014). O seu efeito natural é o de criar uma presunção *juris tantum* sobre os fatos confessados, que podem ser elididos por prova em contrário, havendo na hipótese uma inversão do ônus da prova.

Ainda que seja necessária a utilização do instituto da confissão na rotina da Administração Tributária para a constituição do crédito tributário, bem como seja indispensável sua utilização como manifestação do contribuinte para adesão ao programa de parcelamento, seus efeitos no mundo jurídico tributário devem ser restritos ao mundo dos fatos, atendo-se estritamente aos fatos efetivamente ocorridos, sendo inconstitucional a pretensão de estabelecer qualquer cláusula de sua irrevogabilidade que possa permitir a legalização de crédito com vício quanto aos elementos fáticos da obrigação tributária.

Por outro lado, uma vez confessados, os fatos podem e devem ser objeto de reanálise pelo Poder Judiciário e pela própria Administração Pública quando a confissão decorrer de erro, dolo, fraude ou coação.

Em relação à renúncia ao direito que fundamenta o crédito, o mesmo raciocínio não pode ser aplicado. É que em razão da profunda divergência entre a natureza legal da obrigação tributária e o próprio conceito de renúncia ao direito, é imperativo concluir que desse instituto não se pode extrair qualquer utilidade prática que não seja inconstitucional. O ato de vontade do particular em renunciar ao direito que fundamenta o crédito tributário é absolutamente irrelevante, não possuindo o condão de alterar o conteúdo ou a finalidade da norma tributária que cria tributos.

Considerando que o princípio da legalidade tributária é o norte do sistema tributário nacional e desse princípio decorre a obrigação tributária como instituto que somente pode decorrer de lei,

[...] se o crédito tributário a ser objeto do parcelamento não encontra amparo em lei, ou encontra amparo em lei inconstitucional, o fato de o contribuinte haver 'confessado' a dívida é absolutamente irrelevante, e não impede o posterior questionamento judicial das quantias parceladas. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 211-214).

A renúncia “constitui constrangimento inconstitucional, porquanto procura obstar acesso ao Judiciário no que diz respeito a relação jurídica que tem como fonte exclusiva a lei, e não a vontade das partes.” (PAULSEN, 2014, p. 191).

Por fim, rejeita-se também efeitos práticos ao instituto da irrevogabilidade da confissão e da renúncia para a adesão aos programas de parcelamento enquanto meio de impedir discussões legítimas sobre o crédito. Sob esse pretexto, é possível perceber um esforço legal restringir ou mesmo castrar as garantias constitucionais do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV) e do livre acesso à justiça (CF, art. 5º, XXXV) (BRASIL, [2020]).

Nessa hipótese, imperativo rejeitar a irrevogabilidade em razão da natureza *ex lege* da obrigação tributária e da impossibilidade de se estabelecer a imutabilidade do crédito pelo risco de se estar a legitimar crédito indevido, admitindo que o “Fisco poderá rescindir o parcelamento, em face do questionamento judicial”, reconhecendo ainda ao contribuinte o direito de rediscutir as premissas jurídicas de uma obrigação tributária “confessada” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 211). A irrevogabilidade estabelecida na lei e pretendida como obstáculo intransponível “não impede a discussão do débito em juízo, questionando a validade da lei instituidora do tributo ou cominadora da penalidade ou sua aplicabilidade ao caso. Isso porque a obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade das partes.” (PAULSEN, 2014, p. 191).

É, portanto, inconstitucional a irrevogabilidade, pela necessidade de permitir ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário em caso de vício no crédito. A cláusula, para ser compreendida com algum efeito, deve ser analisada em favor do contribuinte, determinando-se que a irrevogabilidade deve ser interpretada no sentido de evitar uma revogação unilateral pelo Fisco e não no sentido prejudicar o contribuinte, em favor da estrita necessidade de arrecadação do fisco (GUERRERO, 2019). É também a opinião de Souza (2013).

Dessa forma, a interpretação possível para os casos de confissão, renúncia e irrevogabilidade é a seguinte:

- a) No caso de confissão, admitir seus efeitos para fins facilitação do funcionamento da Administração Tributária estritamente como meio de prova, que pode ser elidida por prova em contrário, quando se verificarem vícios inerentes ao ato jurídico, tais como erro, fraude, dolo ou coação. A sua realização tem o condão de inverter o ônus da prova, criando uma presunção *juris tantum* sobre os fatos confessados, que podem ser elididos por prova em contrário;

- b) No caso da renúncia ao direito que fundamenta o crédito indevido, inadmitir quaisquer efeitos, em razão da natureza ex lege da obrigação tributária e da irrelevância da manifestação da vontade do contribuinte para a sua formação;
- c) Tratando-se da irrevogabilidade, a sua total inaplicabilidade por violar as garantias constitucionais do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV) e do livre acesso à justiça (CF, art. 5º, XXXV) (BRASIL, [2020]).

A conclusão que adotamos se aproxima do conteúdo do pelo Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1133027/SP (julgado sob o regime do art. 543-C do CPC-73):

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). (BRASIL, 2010, p. 1).

Neste julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou, em breve suma, que a confissão de dívida não é irrevogável e permite sempre o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos, defende que a regra é a preservação dos efeitos da confissão, exceto quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico.

### **4.3 A impossibilidade de renúncia ao direito fundamental da legalidade tributária no caso de parcelamento tributário**

Neste trabalho abordamos inicialmente o tema referente à renúncia de direitos fundamentais à luz do trabalho de Adamy (2008, 2018), tratando o tema de modo genérico, ou seja, a partir da teoria geral dos direitos fundamentais. Entretanto, neste ponto da pesquisa, é necessário retornarmos àquele ponto para analisarmos o tema da possibilidade de renúncia a direito fundamental, especificamente em relação ao princípio da legalidade tributária como direito fundamental do cidadão-contribuinte.

Renunciar, como sobredito, é o ato voluntário e consciente de abdicar de um direito para não mais exercê-lo. É a abdicção pura e simples do direito de maneira condicional ou não. No caso, renunciar ao princípio da legalidade tributária é exercer uma suposta liberdade do direito fundamental de não ser tributado além da hipótese legal, permitindo ao Estado agir além dos limites do consentido pelo parlamento, em nome pura e simplesmente de uma falsa segurança jurídica ou do incremento da arrecadação.

No caso dos parcelamentos, há evidente ato de renúncia, pois

[...] o contribuinte, num quadro de compromisso bilateral com o Estado, emite uma declaração de vontade expressa para confessar a dívida e renunciar ao exercício do direito de acesso ao Poder Judiciário e ao sigilo fiscal, em busca de facilidades no pagamento da dívida tributária. (SOUZA, 2013, p. 5858).

A par disso, é importante lembrar que nem mesmo à luz das premissas teóricas estabelecidas por Adamy (2008, 2018), a possibilidade de renúncia ao princípio da legalidade tributária estaria condicionada ao preenchimento de determinadas hipóteses, algumas ligadas ao agente renunciante, outras ligadas ao próprio ato de renúncia.

Das condições ligadas ao agente – a capacidade, a titularidade e a liberdade – as duas primeiras não merecem maiores considerações, em razão de serem verdadeiros pressupostos para a prática do ato de confissão do crédito. Entretanto, o tema da liberdade merece a primeira observação.

A liberdade de decisão como pressuposto para a renúncia irrevogável da legalidade tributária para a constituição do crédito tributário pressupõe a ampla capacidade de poder e querer do contribuinte diante da possibilidade de parcelamento ofertada. Entretanto, o exercício da faculdade de renunciar não é livre, em se tratando da verticalidade da relação Estado-contribuinte e da unilateralidade dessa relação, bem como da relação de sedução utilizado pela Estado para lograr a adesão dos contribuintes aos seus programas de parcelamento.

Uma análise de caso permite uma melhor compreensão dos limites teóricos dessa suposta liberdade. A Lei nº 13.496/17 criou o PERT estabeleceu como condição para a adesão ao programa, além da confissão irrevogável do crédito tributário, benefícios únicos de desconto sobre juros e multa e elevado e incomum número de parcelas (BRASIL, 2017b). Trata-se de parcelamento especial e, por isso, de natureza temporária.

A oferta pública através de lei nessas condições entrega ao contribuinte a possibilidade de aderir a um parcelamento único. Entretanto, sendo temporário, o benefício pode levar o contribuinte a uma escolha difícil diante de dificuldades de natureza econômica – ou aproveita a oportunidade de ingressar em um programa de parcelamento único e temporário para restabelecer sua situação de adimplência tributária ou corre o risco de discutir a dívida e perde os benefícios legais especiais.

O contribuinte, diante deste cenário de preponderância econômica do Estado e de sua eventual vulnerabilidade econômica, pode estar em condições de simplesmente não poder recusar a adesão diante do risco de não ter oportunidade idêntica posteriormente. A análise dos benefícios globais do parcelamento pode superar eventual prejuízo decorrente da confissão individual de crédito indevido.

Trata-se de uma análise de risco e benefício que induz o contribuinte à confissão de dívida, diante da possibilidade de perder uma oportunidade única que pode não se renovar. No caso, não há que se falar em livre liberdade de manifestação da vontade de renunciar a um direito fundamental, pois o caso concreto indica um tolhimento dessa liberdade em face da vulnerabilidade econômica do contribuinte. No caso, estar-se-ia diante de uma coação inconstitucional apta a ensejar a nulificação do ato.

Por sua vez, os temas vinculados ao próprio ato de renúncia – a revogabilidade, a temporariedade, a parcialidade e o benefício legítimo – merecem todos detida análise, à exceção da parcialidade, dado que a confissão irrevogável de crédito tributário para fins de parcelamento não implica em total renúncia sem limitação no tempo ao direito fundamental, mas apenas a uma renúncia parcial.

O primeiro pressuposto do ato de renúncia ao direito fundamental, no caso, o princípio da legalidade tributária, segundo esta teoria, é a revogabilidade. Esta, na forma proposta, significa que o agente poderá, a qualquer tempo, rever a renúncia efetuada.

Esse pressuposto confronta imediatamente com a cláusula de confissão irrevogável, considerando que a renúncia, como ato de livre manifestação do contribuinte, deve ser revogável a qualquer tempo, pois se trata de um exercício da faculdade de renunciar a um direito fundamental. Ao se estabelecer uma cláusula de confissão irrevogável, o que se está fazendo não é a limitação do direito, mas declarando sua perda, o que viola seu núcleo essencial, intangível. A necessidade de que a renúncia a direito fundamental seja a qualquer tempo revogável é explanada por Adamy (2008, p. 107-108):

A exigência de observância do conteúdo essencial dos direitos fundamentais veda toda e qualquer renúncia que atinja o direito como um todo, aniquilando a sua eficácia enquanto garantia do cidadão-contribuinte. Por esta razão, deve-se manter sempre a facilidade em afastar, a qualquer tempo, uma decisão eventualmente tomada em relação à renúncia aos direitos fundamentais

Essa mesma cláusula também confronta também com a temporariedade da medida. O pressuposto do instituto da confissão irrevogável do crédito é constituir definitivamente o crédito, emprestando-lhe definitividade e garantindo a estabilidade dessa relação jurídica. Entretanto, por outro lado, sua eficácia se protraí indefinidamente no tempo, significando que não há limitação temporal a essa limitação de direito, restringido a liberdade do contribuinte indefinidamente.

Por fim, o último pressuposto da renúncia é o benefício legítimo, considerado como sendo um meio de antever a análise do custo-benefício do ato de renúncia, devendo necessariamente representar para o contribuinte, no caso do princípio da legalidade tributária, um ganho efetivo. Vale para esta temática a mesma análise feita à luz da Lei nº 13.496/17 que

criou o PERT, e suas causas e efeitos. O contribuinte ao aderir ao programa de parcelamento especial é confrontado com um conjunto de riscos, prejuízos e benefícios que globalmente podem lhe fazer sentido econômico e importar em benefício. Dessa forma, é de se presumir que o contribuinte somente realize a adesão ao parcelamento considerando que o ato globalmente lhe importa conjunto importa em benefício ao contribuinte, satisfazendo este requisito.

Diante desse quadro, constata-se que a renúncia pelo contribuinte ao direito fundamental do princípio da legalidade tributária no caso de confissão irrevogável de débito tributário como condição para adesão ao parcelamento tributário não atende aos requisitos doutrinários estabelecidos para a legítima renúncia a direito fundamental. Dessa forma, nem mesmo a manifestação do contribuinte como ato de vontade é capaz de negar a eficácia do direito no caso sob análise.

Ademais, é importante ressaltar que a renúncia a um direito fundamental de primeira geração em sua eficácia vertical, na relação objetiva entre Estado e cidadão, como é o princípio da legalidade tributária é tema que merece uma abordagem mais sensível, trazendo conclusões particulares.

A relação entre Estado e indivíduo é marcada fortemente pela diferença de poder. O Estado é um ente possuidor de soberania em seu território e em nome disso exerce o poder contra seus cidadãos, que se submetem a este. Os direitos fundamentais previstos na carta constitucional representam um conjunto de direitos inegociáveis estabelecidos em favor do cidadão contra o Estado. Em se tratando de direitos de primeira geração como é o caso do princípio da legalidade tributária, cujo objetivo é limitar o Poder do Estado contra os cidadãos, esses direitos não podem ter sua exigibilidade renunciada incondicionalmente, sob pena de estarmos a tratar da legitimação do abuso de poder estatal contra os cidadãos.

#### **4.4 A jurisprudência sobre o tema nos Tribunais Superiores**

A cláusula de confissão irrevogável dos créditos tributários como condição para adesão aos regimes ordinários e especiais de parcelamento tributário não é um tema novo para os Tribunais brasileiros, sejam estaduais, federais ou Cortes Superiores. Aparecendo pela primeira vez em nossa legislação ordinária por meio do Decreto-Lei nº 352 do ano de 1968, é somente após o advento dessa legislação que se pode gradualmente passar a observar decisões judiciais que enfrentam a temática.

Entretanto, dada a relativa dificuldade de resgate do acervo histórico referente ao tema, bem como a sua inutilidade prática para este estudo, especialmente considerando o

período anterior à Constituição Federal de 1988, realizamos o recorte de pesquisa jurisprudencial tomando por referência o acervo de decisões dos últimos 15 (quinze) anos dos Tribunais Superiores - Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça - para conhecer a evolução da sua jurisprudência sobre a temática.

Diante desse recorte metodológico, é possível concluir que a jurisprudência pátria não encontrou, até o presente momento, uniformidade absoluta no tratamento da temática, seja sobre a irrevogabilidade da cláusula, seja sobre o reconhecimento do direito em que se fundamenta o crédito, seja sobre a natureza da confissão ou mesmo sobre os efeitos processuais e administrativos do instituto, muito embora seja possível afirmar que predomina entendimento que rejeita a sua aplicação.

No Supremo Tribunal Federal prevalece o entendimento de que a alegação de violação da legalidade tributária se constituiria uma ofensa reflexa, indireta, pertencendo ao Superior Tribunal de Justiça a competência para apreciação da matéria.<sup>21</sup> Trata-se de interpretação histórica da Corte no sentido de que temas inerentes à discussão sobre a legalidade de determinada temática pertence ao Superior Tribunal de Justiça e à Cortes inferiores que não é restrita ao princípio da legalidade tributária, mas ao princípio da legalidade em suas mais diversas aplicações.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, possui grande acervo de decisões sobre a temática. É necessário esclarecer que a Corte não aborda frontalmente o princípio da legalidade tributária, por se tratar de matéria constitucional e naturalmente afeita à competência do Supremo Tribunal Federal,<sup>22</sup> mas faz julgamento acerca da compatibilidade de todos os elementos da dita “cláusula de confissão irrevogável de débito”, tais como confissão, renúncia, irrevogabilidade e desistência de processos com as normas que estabelecem no caso concreto as hipóteses de incidência.

Historicamente, a Corte aplicou ao caso sob exame o entendimento de que a cláusula de confissão seria “irrevogável e irretroatável”, impossibilitando a discussão judicial ou administrativa dos débitos confessados, com a extinção dos processos em que se discutia o mérito da tributação (Precedentes: REsp 883.160/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 06/08/2009; AgRg no REsp 640.792/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques,

---

<sup>21</sup> Cf.: Precedentes: ARE 885450/DF, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, DJ 18/05/2015; ARE 1374650/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 18/05/2015; ARE 1374650/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 07/04/2022; ARE 1023964/SP, Rel. Min. Luis Edson Fachin, DJ 20/02/2017; ARE 1152079/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 17/08/2018.

<sup>22</sup> Cf.: AgInt no AREsp 1.085.376/SP, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, DJe de 15.3.2018.

Segunda Turma, DJe 8/2/2010; e REsp 1038724/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/3/2009).

Entretanto, a posição da Corte sobre o tema mudou em 2010, no julgamento do Recurso Especial nº 1.133.027/SP, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em regime de julgamento de recurso representativo da controvérsia, previsto no Código de Processo Civil revogado no seu art. 543-C. O Tema 375<sup>23</sup> tinha por objeto “Questão referente à impossibilidade de revisão judicial da confissão de dívida, efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários, quando o fundamento desse reexame judicial é relativo à situação fática sobre a qual incide a norma tributária.”. No julgamento do caso, o Tribunal fixou a seguinte tese

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). (BRASIL, 2010b, não paginado).

Dessa forma, o Superior Tribunal de Justiça, alterando substancialmente sua jurisprudência, fixou novos parâmetros para a hipótese, decidindo que a irrevogabilidade não é absoluta, rejeitando a aplicação da renúncia em qualquer hipótese e, em se tratando de confissão, admitiu que sua revogabilidade é condicionada, considerando que pode ser invalidada quando decorre erro, dolo, simulação e fraude.

Em decisão no âmbito do Recurso Especial nº 1.369.786-SC (2013/0047458-4), sob a Relatoria do Ministro Humberto Martins, a relativização desta irrevogabilidade foi esclarecida, ressaltando o acórdão que seus efeitos:

[...] cingem-se à via administrativa, pois, no momento em que (sic) o contribuinte opta pela consolidação e parcelamento, obriga-se a pagar os débitos confessados, constituídos ou não. As consequências desse ato de vontade, porém, não se estendem à esfera judicial, já que a pretensão jurisdicional em nada se assemelha ao ato de confissão de dívida. (BRASIL, 2022, p. 2).

Destaca ainda que a administração tributária não tem poder para decidir sobre a legalidade ou constitucionalidade do débito, o que caberia ao Poder Judiciário sem óbice legal, em respeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>23</sup> Utilizando como paradigma o REsp 1133027/SP.

Desde então, o entendimento predominante relativiza essa pretensa irrevogabilidade da confissão e da renúncia condicionantes à adesão de parcelamentos tributários, nos termos do Recurso Especial nº 1133027/SP, paradigma naquela Corte<sup>24,25</sup>.

Contudo, é possível encontrar em pesquisa ao acervo de decisões posteriores ao paradigma citado inúmeras decisões no âmbito do Superior Tribunal de Justiça aplicando inadvertidamente a irrevogabilidade da confissão e da renúncia<sup>26</sup>, seja extinguindo processos com resolução do mérito em razão da renúncia ao direito de discutir juridicamente o crédito, seja extinguindo-os sem resolução do mérito em razão da ausência de interesse de agir<sup>27</sup>. É possível ainda identificar decisões de homologação de pedido de desistência de ações judiciais em razão da adesão a parcelamento tributário<sup>28</sup>, o que revela a persistência dos entes públicos na busca pela extinção dos processos, a despeito do julgado referência para o caso datar do ano de 2010.

Em relação à extinção dos processos judiciais, as decisões da Corte exigem que o pedido seja formal e não uma estrita inerência da adesão pura e simples ao programa de parcelamento, sendo dever do ente público fiscalizar se o contribuinte cumpriu as exigências da lei em cada processo<sup>29</sup>.

A Corte também abordou em julgados<sup>30</sup> o tema da irrevogabilidade da renúncia em caso de créditos tributários prescritos, ocasião em que, observando que a prescrição é causa extintiva do crédito tributário, destacou a impossibilidade de renúncia nesse caso:

[...] seara tributária, a prescrição não está sujeita à renúncia por parte do devedor, haja vista que ela não fulmina apenas o direito de ação, mas também o próprio crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN, de modo que a jurisprudência desta Corte Superior orienta que a renúncia manifestada para fins de adesão à parcelamento é ineficaz à cobrança de crédito tributário já prescrito. (BRASIL, 2017d, p. 1).

<sup>24</sup> Cf.: STJ - AgInt no AREsp: 1255624 SP 2018/0046139-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 15/12/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/12/2020.

<sup>25</sup> Cf.: STJ - REsp: 1825812 SC 2019/0199896-0, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Publicação: DJ 16/06/2020

<sup>26</sup> Cf.: STJ - REsp: 1971480 MT 2021/0349490-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 10/12/2021; REsp: 1218835 RS 2010/0197548-8, Relator: Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), Data de Julgamento: 21/02/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/02/2013.

<sup>27</sup> Cf.: STJ - AgInt no AREsp: 1777742 AM 2020/0274310-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 16/08/2021, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 31/08/2021

<sup>28</sup> Cf.: STJ - DESIS no AREsp: 1974150 DF 2021/0270055-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 15/03/2022

<sup>29</sup> Cf.: STJ - AgRg no AREsp: 81229 RS 2011/0198944-4, Relator: Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), Data de Julgamento: 17/12/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/02/2016

<sup>30</sup> Cf.: AgInt no AREsp 312.384/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/6/2017, DJe 8/8/2017 e STJ - REsp: 1699079 RJ 2017/0237308-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 07/12/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/12/2017.

Em relação à decadência, o entendimento sufragado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.355.947/SP<sup>31</sup>, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, explicitou a impossibilidade de se confessar crédito tributário sobre o qual se operou a decadência tributária, em razão da sua inexistência jurídica e impossibilidade de ser reavivado:

A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.)

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, portanto, relativizam a irrevogabilidade da confissão e da renúncia condicionantes à adesão de parcelamentos tributários no caso de decadência e prescrição dos créditos tributários em razão da impossibilidade jurídica de se confessar crédito tributário extinto.

---

<sup>31</sup> Cf.: STJ - REsp: 1355947 SP 2012/0252270-2, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 12/06/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 21/06/2013 RTFP vol. 111 p. 404

## 5 CONCLUSÕES

- a) O parcelamento é instituto de direito tributário previsto no art. 155-A do Código Tributário Nacional através do qual o ente público permite, através de lei, o pagamento diferido da obrigação tributária, suspendendo sua exigibilidade e admitindo o pagamento em parcelas da obrigação tributária vencida. Trata-se de instituto amplamente utilizado no cotidiano das empresas e dos cidadãos para liquidar créditos tributários em condições facilitadas;
- b) O parcelamento é instituto que representa benefício tanto para contribuintes quanto para o Estado. Os primeiros são beneficiados com o alongamento do prazo de pagamento das dívidas, permitindo aos devedores o retorno ao estado de adimplência, evitando constrangimentos como restrições de crédito, inclusão em cadastro de inadimplentes, constringimentos patrimoniais e, em casos extremos, processos criminais. Em relação ao Estado, o parcelamento é instrumento de incremento de arrecadação de crédito não realizado, ainda que de forma parcelada, conseguindo, com isso, melhor prestar o serviço público e realizar suas políticas públicas, além de servir como meio extraordinário de estímulo econômico em momentos de crise;
- c) O parcelamento possui natureza jurídica de moratória, por representar a pura e simples dilação de prazo para o pagamento, com suspensão da exigibilidade do crédito. Não constitui novação, porque o parcelamento não extingue obrigação anterior, devendo o crédito manter a sua natureza. Também não pode ser considerada transação, pois não há ato de liberdade das partes com concessões mútuas para pôr fim a litígio, extinguindo o crédito tributário, como preconiza o art. 171 do CTN;
- d) As leis de parcelamento editadas pela União Federal trazem invariavelmente em seu conteúdo uma cláusula-gênero de “confissão irrevogável do débito”, que pode ser desmembrada em quatro espécies, que são a confissão irrevogável quanto à matéria fática que ensejou a tributação, a renúncia irrevogável à discussão quanto à matéria jurídica que fundamentou o crédito, a desistência atual e futura de todas as ações e processos judiciais e administrativos que pretendessem rediscutir a causa;

- e) O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, é a regra-matriz de todo o sistema tributário brasileiro e estabelece a lei como premissa da tributação, determinando que somente através de lei é possível a criação e a majoração de tributos. É um direito fundamental do cidadão-contribuinte, que garante que estes não sejam tributados a partir do puro exercício de um arbítrio, mas através de leis votadas através de um parlamento formado por representantes legitimados através do voto popular;
- f) Enquanto direito fundamental, o princípio da legalidade tributária possui características que lhe podem ser atribuídas por essa natureza, tais como a historicidade, a universalidade, a imprescritibilidade, a inalienabilidade e a irrenunciabilidade;
- g) A possibilidade de renúncia a direito fundamental é tema sobre o qual paira controvérsia doutrinária. Segundo a doutrina de Adamy (2008, 2018), referencial teórico para esse estudo, é possível a renúncia a direitos fundamentais, desde que respeitadas algumas condições ligadas ao agente e ao próprio ato de renúncia. As condições ligadas ao agente seriam a capacidade, a titularidade e a liberdade e em relação ao ato de renúncia, este deve ser revogável, temporário, parcial e buscar sempre um benefício legítimo;
- h) O princípio da legalidade tributária possui forte vinculação com o princípio democrático, pois a lei é instrumento de legitimação de escolhas políticas fundamentais depende de aprovação em parlamento composto por representantes eleitos. É desse processo público que retira sua legitimidade, legitimando a “autotributação”, ou seja, o povo autorizando que dele próprio seja cobrada determinada quantia, em determinados casos sobre determinadas condições;
- i) Decorrendo de um regime democrático, que privilegie a impessoalidade e a isonomia, o crédito tributário não deve decorrer apenas de lei, mas também de um processo público que respeite normas a todos aplicadas e que garantam o direito ao devido processo legal, com contraditório e ampla defesa. Este devido processo legal tem eficácia formal, garantindo o direito de ciência e manifestação aos cidadãos em todas as fases. Além disso, o processo deve ser justo, impedindo que este sirva de instrumento para a prática de abusos. Em se tratando de processo de constituição do crédito tributário, o tributo resultante do

- processo deve ser aquele estritamente previsto na hipótese de incidência tributária e em consonância com as garantias constitucionais do contribuinte;
- j) A legalidade aplicada ao Direito Tributário é estrita e deve ter por base conceitos fechados e determinados, devendo-se evitar a utilização de conceitos vagos e indeterminados;
  - k) A hipótese de incidência tributária é o tipo legal que possui elementos fáticos e jurídicos abstratos em seu conteúdo que estabelecem o caso-tipo para a incidência tributária. Uma vez ocorrido no mundo real o fato hipotético ali previsto, nasce a obrigação tributária. Esse processo de perfeita adequação do fato ao tipo legal é a regra-matriz da incidência tributária;
  - l) Servindo a confissão e a renúncia como condicionantes à adesão a programa de parcelamento tributário, é possível pensar na possibilidade da ocorrência de casos em que o contribuinte, premido da necessidade de aderir ao parcelamento, reconheça definitivamente o crédito tributário constituído com vício de legalidade, parcelando-o de maneira irretratável. Nesse caso, há conflito aparente entre estas normas e o princípio da legalidade tributária;
  - m) A irrevogabilidade das cláusulas de confissão e renúncia para adesão aos parcelamentos é instrumento utilizado pela Administração Tributária para tornar definitivo o montante do crédito parcelado, em benefício da arrecadação, garantindo estabilidade da relação jurídica e definição do montante financeiro. Em se tratando reconhecimento de crédito tributário indevido, a irrevogabilidade serve como instrumento de perpetuação da violação ao princípio da legalidade tributária;
  - n) A adoção destas cláusulas em caso de crédito tributário indevido revela uma incompatibilidade com o princípio da legalidade tributária por, abstratamente, permitir a legitimação inconstitucional de maneira definitiva de créditos tributários com vícios de origem. Trata-se de utilização de meio legal para restringir a amplitude e eficácia de norma constitucional que estabelece um direito fundamental;
  - o) A restrição legal de direito fundamental rotineiramente acontece e o processo legislativo tem o trabalho de conformar o direito, estabelecendo-lhes limites que se incorporam a seu próprio conteúdo enquanto parte conceitual, delimitando-lhe a extensão (teoria externa da eficácia dos direitos fundamentais);

- p) Esses limites legais aos direitos fundamentais devem observar algumas limitações, garantindo o respeito a um conteúdo mínimo do direito, constituindo-se em um núcleo intangível e que está a salvo de qualquer pretensão legislativa, denominado núcleo essencial;
- q) A definição desse núcleo essencial não é realizada aprioristicamente, mas apenas à luz de conflitos concretos, ocasião que o intérprete deve valer do princípio da proporcionalidade para a solução do conflito, realizando um juízo de adequação e conformação a partir da utilização e três critérios no processo: a necessidade, a utilidade e proporcionalidade em sentido estrito;
- r) O caso estudado revela a confissão e a renúncia irrevogáveis condicionantes à adesão de parcelamento tributário como restrições legais à legalidade tributária quando se trata de crédito indevido, constituído com vício de legalidade tanto no elemento fático da obrigação tributária quanto no seu elemento jurídico. Diante desse quadro, deve-se investigar se a restrição legal fere o seu núcleo essencial;
- s) A confissão está restrita ao âmbito dos fatos e representa um ato de vontade, um reconhecimento de dívida baseada na estrita manifestação do contribuinte. É instrumento à disposição da Administração Tributária para a constituição rotineira de crédito, que necessita da manifestação do particular, por meio de declaração ou documentos para proceder o ato de lançamento tributário;
- t) A confissão, contudo, não pode ser absoluta, irrevogável, sob pena de se permitir a legitimação de crédito indevido. O efeito natural da confissão é o de ser admitida como meio de prova e instrumento eficaz para a constituição de crédito tributário criando uma presunção *juris tantum* sobre os fatos confessados, que pode ser elidido por prova em contrário da ocorrência de erro de fato, operando-se uma inversão do ônus da prova;
- u) A renúncia ao direito possui dois sentidos. O primeiro é o de renunciar à própria lei. O segundo é o de renunciar à uma interpretação favorável da norma jurídica;
- v) A renúncia a texto de lei é inaceitável, pois o tributo é *ex lege* em absoluto e decorre da aplicação a uma ação humana ou riqueza de uma hipótese legal, processo de adequação que denominamos regra-matriz de incidência tributária;
- w) Em relação à interpretação da norma tributária, a renúncia é indesejável, em razão de somente ser admitida idealmente a existência de uma única interpretação válida para determinado tipo de situação fática submetida a tributação, pela necessidade de se evitar que coexistam duas ou mais maneiras

de se tributar os cidadãos, o que é inadmissível à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da segurança jurídica aplicados ao direito tributário;

- x) De toda forma e em quaisquer das hipóteses, a renúncia realizada como condição para adesão a parcelamento tributário, quando se tratar de crédito constituído com vício na origem decorrente de aplicação da lei, o ato de renúncia à aplicação da lei ou a uma “melhor interpretação” viola o princípio da legalidade tributária na sua vertente mais essencial, que é a obrigação tributária como uma estrita decorrência de lei;
- y) Em se tratando de renúncia a direito que seja objeto de julgamento em sede de controle concentrado de constitucionalidade e de recursos repetitivos, a renúncia cede seus efeitos em favor da interpretação da norma promovida pelas Cortes Superiores de modo a desconstituir a tese jurídica que fundamentava o crédito tributário constituído, ainda que se trate de coisa julgada;
- z) Na análise direta do confronto dos efeitos da restrição legal sobre o princípio da legalidade tributária, percebe-se que a confissão e a renúncia irrevogáveis condicionantes à adesão de parcelamento tributário ferem o núcleo essencial do direito quando se tratar de parcelamento de crédito indevido, pois viola o seu conteúdo mais elementar, que é o fato da obrigação tributária decorrer exclusivamente lei, da incidência de um fato tributável efetivamente verificável no mundo real e do seu enquadramento a uma hipótese de incidência tributária;
- aa) Em relação à renúncia ao direito fundamental propriamente dito diante do problema analisado à luz da doutrina do professor Adamy (2008, 2018), verifica-se a sua impossibilidade, em razão não serem atendidos os requisitos estabelecidos na doutrina referentes à liberdade de decisão, à revogabilidade, à temporariedade e a parcialidade;
- bb) Nos Tribunais Superiores, a jurisprudência sobre o tema favorece o raciocínio que apresentamos nesse trabalho. No Supremo Tribunal Federal prevalece o entendimento de que a alegação de violação da legalidade tributária se constituiria uma ofensa reflexa, indireta, pertencendo ao Superior Tribunal de Justiça a competência para apreciação da matéria. No Superior Tribunal de Justiça, a matéria foi julgada em sede de recurso representativo da controvérsia, previsto no Código de Processo Civil revogado no seu art. 543-C, quando fixou a seguinte tese

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). (BRASIL, 2010b, não paginado).

O entendimento prevalece, muito embora seja possível identificar decisões em sentido contrário.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. **A renúncia a direito fundamental e o direito tributário brasileiro**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

ADAMY, Pedro. Renúncia a direito fundamental. *In*: ALVIN, Eduardo A.; LEITE, George S.; STRECK, Lenio (org). **Curso de direito constitucional**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch Brasil, 2018. p. 171-184.

ALMEIDA, Maria Christina de. A função social da empresa na sociedade contemporânea: perspectivas e prospectivas. **Unimar**, Marília, v. 3, p. 141-151, 2003.

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria geral do processo**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Legalidade tributária material**: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. (Constituição [1937]). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Rio de Janeiro: Presidência da República dos Estados Unidos do Brasil, 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. (Constituição [1988]). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituição](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Rio de Janeiro: Congresso Nacional Constituinte, 1891. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Rio de Janeiro: Assembléia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1967. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 31 de outubro de 2006.** O Presidente da Mesa do Congresso Nacional, nos termos do § único do art. 14 da Resolução nº 1, de 2002-CN, faz saber que a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que " Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. ", teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27 de outubro do corrente ano. Brasília, DF: Presidência da Mesa do Congresso Nacional, 2006c. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/Congresso/atocnmpv303efi.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Congresso/atocnmpv303efi.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Decreto nº 20.372, de 7 de setembro de 1931.** Autoriza a aquisição pelo Ministério da Marinha, de um navio-escola. Rio de Janeiro: Chefia do Governo Provisorio da Republica dos Estados Unidos do Brasil, 1931. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20372-7-setembro-1931-524508-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 08 out. 2022.

**BRASIL. Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968.** Dispõe sobre o pagamento de débitos fiscais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1968. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0352.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0352.htm) Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.** Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.925.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.925.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.** Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital... Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006.** Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, e 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/111345.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111345.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 10 de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015.** Estabelece princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática para entidades desportivas profissionais de futebol; institui parcelamentos especiais para recuperação de dívidas pela União, cria a Autoridade Pública de Governança do Futebol - APFUT; dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais; cria a Loteria Exclusiva -

LOTEX; altera as Leis n° 9.615, de 24 de março de 1998, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.671, de 15 de maio de 2003, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 11.438, de 29 de dezembro de 2006, e os Decretos-Leis n° 3.688, de 3 de outubro de 1941, e 204, de 27 de fevereiro de 1967; revoga a Medida Provisória n° 669, de 26 de fevereiro de 2015; cria programa de iniciação esportiva escolar; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113155.htm). Acesso em: 8 out. 2022

**BRASIL. Lei n° 13.494, de 24 de outubro de 2017.** Institui o Programa de Regularização de Débitos não Tributários (PRD) nas autarquias e fundações públicas federais e na Procuradoria-Geral Federal; altera as Leis n° 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.213, de 24 de julho de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2017a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113494.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 13.496, de 24 de outubro de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei n° 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF: Presidência da República, 2017b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 14.112, de 30 de março de 2021.** Altera as Leis n os 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm#:~:text=L6404consol&text=LEI%20No%206.404%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201976.&text=Disp%20sobre%20as%20Sociedades%20por%20Ações.&text=Art.%201%20A%20companhia%20ou,das%20ações%20subscritas%20ou%20adquiridas](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm#:~:text=L6404consol&text=LEI%20No%206.404%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201976.&text=Disp%20sobre%20as%20Sociedades%20por%20Ações.&text=Art.%201%20A%20companhia%20ou,das%20ações%20subscritas%20ou%20adquiridas). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

**BRASIL. Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19649cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19649cons.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.694, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19964.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm). Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 303, de 23 de julho de 2006**. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2006b. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm). Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial 1.255.624-SP (2018/0046139-0)**, Tributário. Agravante: Laborprint Grafica e Editora EIRELI. Agravado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 18 de dezembro de 2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800461390&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800461390&dt_publicacao=18/12/2020). Acesso em: 8 jan 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 81.229-RS (2011/0198944-4)**. Processual civil e tributário. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: TEB - Sul Cargo Logística Ltda. Relator: Min. Olindo Menezes (Des. convocado do TRF 1ª Região), 5 de fevereiro de 2016. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201101989444&dt\\_publicacao=05/02/2016](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101989444&dt_publicacao=05/02/2016). Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 312.384 - RS (2013/0070028-7)**. Processual civil e tributário. Violação do art. 535 do cpc/1973. Inocorrência. Execução fiscal. Prescrição. Interrupção. Citação. Retroação à data de ajuizamento da demanda. Falta de indicação do dispositivo de lei supostamente violado. Súmula 106 do STJ. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Alex da Silva Moraes. Relator: Min. Gurgel de Faria, 8 de junho de 2017d. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201300700287&dt\\_publicacao=08/08/2017](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300700287&dt_publicacao=08/08/2017). Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.777.742-AM (2020/0274310-8)**. Processual civil e tributário. Agravante: Douglas Administração e Participações Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin, 31 de agosto de 2021. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=202002743108&dt\\_publicacao=31/08/2021](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002743108&dt_publicacao=31/08/2021). Acesso em: 2 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Desistência no Agravo em Recurso Especial nº 1.974.150-DF (2021/0270055-0)**. Processual civil e tributário. Agravante: Mais Barato Comércio de Alimentos Ltda. Agravado: Distrito Federal. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 15 de março de 2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=202102700550](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=202102700550). Acesso em: 8 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.133.027-SP (2009/0153316-0)**. 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. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Martins e Salvia Advogados. Relator: Min. Luiz Fux, 13 de outubro de 2010a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12492031&num\\_registro=200901533160&data=20110316&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12492031&num_registro=200901533160&data=20110316&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 2 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.355.947-SP (2012/0252270-2)**. Processual Civil. Tributário. Recurso Especial Representativo de Controvérsia (Art. 543-C, § 1º, Do Cpc). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: A V F Móveis e Instalações Comerciais Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 21 de junho de 2013. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201202522702&dt\\_publicacao=21/06/2013](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201202522702&dt_publicacao=21/06/2013). Acesso em: 2 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.369.786-SC (2013/0047458-4)**. VOTO. Recorrente: First S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Humberto Martins, 22 de novembro de 2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?&sequencial=171302787&num\\_registro=201300474584&data=20221128&data\\_pesquisa=20221128&formato=PDF&componente=MON](https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?&sequencial=171302787&num_registro=201300474584&data=20221128&data_pesquisa=20221128&formato=PDF&componente=MON). Acesso em: 2 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.825.812-SC (2019/0199896-0)**. Processual Civil. Tributário. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Saglog Transportes De Cargas Ltda. Relator: Min. Gurgel de Faria, 16 de junho de 2020. Disponível em: [processo.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201901998960](https://processo.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201901998960). Acesso em: 2 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.971.480-MT (2021/0349490-0)**. Processual Civil. Tributário. Recorrente: Valmiro Marins de Souza. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 27 de fevereiro de 2013. Disponível em: [processo.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=202103494900](https://processo.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=202103494900). Acesso em: 2 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recursos Repetitivos: REsp 1.761.119-SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, Corte Especial, por unanimidade, julgado em 07/08/2019, DJe 14/08/2019 (Tema 1.001). **Informativo de Jurisprudência**, Brasília, DF, n. 653, p. 1, 30 ago. 2019. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/informjurisdata/article/view/3874/4100>. Acesso em: 8 out. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 375**. Questão referente à impossibilidade de revisão judicial da confissão de dívida, efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários, quando o fundamento desse reexame judicial é relativo à situação fática sobre a qual incide a norma tributária. Relator: Min. Luiz Fux, 13 de outubro de 2010b. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=375&cod\\_tema\\_final=375](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=375&cod_tema_final=375). Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.227**. Ação Direta De Inconstitucionalidade. §§ 3º E 4º Do Art. 28 Da Lei N. 8.096/1994 Incluídos Pela Lei N. 14.365/2022. Militares Na Ativa E Ocupantes De Cargos Ou Funções Direta Ou Indiretamente Vinculados A Atividade Policial. Exercício Da Advocacia Em Causa Própria. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Carmen Lúcia, 18 de março de 2023a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=766578305>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.717-DF**. Ação Direta De Inconstitucionalidade. Medida Provisória N. 558/2012. Conversão Na Lei N. 12.678/2012. Inépcia Da Inicial E Prejuízo Da Ação Quanto Aos Arts. 6º E 11 Da Medida Provisória N. 558/2012 E Ao Art. 20 Da Lei N. 12.678/2012. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Carmen Lúcia, 5 de abril de 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749158743>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706 PR**. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do icms na base de cálculo do pis e Cofins. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso Provido. Requerente: IMCOPA - Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Requerido: União. Relator: Min. Carmen Lúcia, 15 de março de 2017c. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 648.245 MG**. Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Adhemar Ferreira Maciel e Outro. Relator: Min. Gilmar mendes, 1º de agosto do 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5323879>. Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949297-CE**. Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. 1. Requerente: União. Requerido: Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator: Min. Edson Fachin, 8 de fevereiro de 2023c.

Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478208/false>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 955227-BA**. Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. 1... Requerente: União. Requerido: Braskem S/A. Relator: Min. Roberto Barroso, 8 de fevereiro de 2023d. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478209/false>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 0881**. Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. Relator: Min. Edson Fachin, 23 de março de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=881#:~:text=Título%3A,por%20decisão%20transitada%20em%20julgado>. Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885**. Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Relator: Min. Roberto Barroso, 2 de maio de 2023. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885#:~:text=Tema%20885%20-%20Efeitos%20das%20decisões,relações%20tributárias%20de%20trato%20continuado>. Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. **Súmula 248**. Tributário. Prazo prescricional. Prescrição. Fluência. Devedor que deixa de cumprir acordo celebrado. Brasília, DF: Tribunal Federal de Recursos, 1987. Disponível em: <https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tfr&num=248>. Acesso em: 8 out. 2022.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: in dubio contra sacrificum. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 33.1, p. 205-238, jan./jun. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTILHO, Ricardo. **Direitos humanos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito comercial**. 16. ed. Saraiva: São Paulo, 2012. v. 1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

DECLARAÇÃO de direitos do bom povo de Virgínia, 12 de junho de 1776. *In*: ASHKENAZI, Miriam. **O Programa Nacional de Direitos Humanos e a cobertura dos jornais “O Estado de S. Paulo” e “Folha S. Paulo”**. 2013. 422 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Anexo A. Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2140/tde-20022014-133159/publico/Anexos\\_Dissertacao\\_Completo\\_Miriam\\_Ashkenazi.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2140/tde-20022014-133159/publico/Anexos_Dissertacao_Completo_Miriam_Ashkenazi.pdf). Acesso em: 15 set. 2022.

DECLARAÇÃO dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. *In*: UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. **Uploads**. Santa Maria, 2018. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em: 7 out. 2022.

DEXHEIMER, Vanessa Graziotin. **Parcelamento tributário e direitos fundamentais: análise das cláusulas de confissão de desistência e de renúncia**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

DINIZ, Maria Helena. Importância da função social da empresa. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 2, n. 51, p. 387-412, 2018.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREIRE, Alexandre Reis Siqueira. **A eficácia dos direitos fundamentais na relação entre particulares**. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de direito civil**. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

GUERRERO, Thais Figueiredo Fedosseff. Os efeitos do parcelamento no curso da execução fiscal: confissão irretratável e irrevogável? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 43, p. 405-424, 2019.

HACK, Érico; DALAZEN, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

HOBBS, Thommas. **Leviatã**. Tradução João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LANNES, Daniel. **Legalidade tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão de dívida tributária. *In*: FACULDADE NACIONAL DE EDUCAÇÃO E ENSINO SUPERIOR DO PARANÁ. **Documentos**. Curitiba, 2003. Disponível em: [https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/confissao\\_divida\\_tributaria.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/confissao_divida_tributaria.pdf). Acesso em: 12 ago. 2022.

MAGNA Carta, 15 June 1215. *In*: BRITISH LIBRARY. **Collection**. London, 2007. Disponível em: <https://www.bl.uk/collection-items/magna-carta-1215>. Acesso em: 10 set. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 2000.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PADILHA, Elisângela; ALVARAZ, Leandro. A renúncia a direitos fundamentais nos parcelamentos tributários. **Revista de Artigos do 1º Simpósio Sobre Constitucionalismo, Democracia e Estado de Direito**, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 543-561, 2015.

PADRE, Diogo Augusto Vidal; CARVALHO, Ivan Lira de. Revisando o princípio da tipicidade tributária: uma análise a partir da noção de conceitos e tipos. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 20, n. 34, p. 30-59, maio/ago. 2022.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 44, n. 2, p. 323-350, abr./jun. 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. *E-book*.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Atualização Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. 1.

PETIÇÃO de Direitos, de 7 de julho de 1628. *In*: SÃO PAULO. Polícia Militar. **Normas: direitos humanos**. São Paulo, 2016. Disponível em: [http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas\\_Direitos\\_Humanos/PETIÇÃO%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf](http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/PETIÇÃO%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf). Acesso em: 10 set. 2022.

QUEIROZ, Luís César de Sousa. O princípio da legalidade tributária materialmente qualificada - uma fundamental especificidade do sistema constitucional tributário brasileiro. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Meio século de tradição**. São Paulo: NOESSES, 2021. v. 1. p. 1435-1462.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*.

ROTHMANN, Gerd. W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 67, p. 231-68, 1972.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANTOS, Josyler Aparecida Arana. A importância do princípio da estrita legalidade para o direito tributário. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 7/8, p. 322-339, 2003.

SEVERINI, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, DF, v. 11, n. 95, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

SOUZA, Antônio André Muniz Mascarenhas de. Renúncia a direitos fundamentais no regime de parcelamento fiscal. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, Lisboa, ano 2, n. 6, p. 5851-5889, 2013.

TARTUCE, Fábio. **Manual de direito civil**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. *E-book*.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**: teoria e prática. 4. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá Editora, 2015.