

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

JENIFFER RAFAELA GOTTEMS KUNRATH

**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA CONFISSÃO DE DÍVIDA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2019

JENIFFER RAFAELA GOTTEMS KUNRATH

**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA CONFISSÃO DE DÍVIDA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentado às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Tiago Neu Jardim

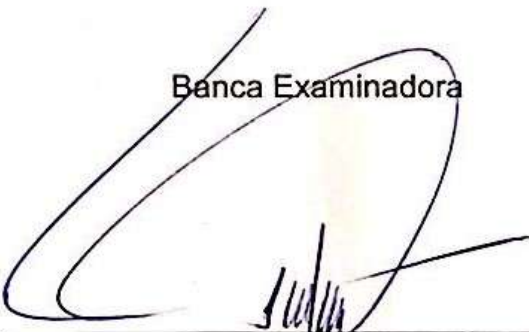
Santa Rosa
2019

JENIFFER RAFAELA GOTTEMS KUNRATH

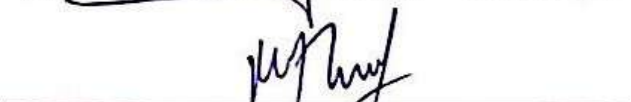
**ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA CONFISSÃO DE DÍVIDA EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Ms. Tiago Neil Jardim – Orientador



Prof. Ms. Niki Frantz



Prof. Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 11 de julho de 2019.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, familiares e amigos que durante essa etapa de minha vida estiveram comigo, auxiliando e tornando possível a realização deste sonho.

Ao corpo docente da Instituição que contribuíram de maneira significativa para meu progresso como acadêmica. Agradeço principalmente ao estimado Orientador Prof. Me. Tiago Neu Jardim, pelo grande desprendimento em amparar e orientar com tamanha proficiência tornado possível o desenvolvimento do presente trabalho de conclusão de curso.

Sonhar é verbo: é seguir, é pensar,
inspirar, é fazer força, é insistir, é lutar,
transpirar.

São mil verbos que vem antes do
verbo realizar.

Bráulio Bessa

RESUMO

O presente trabalho monográfico abordará o instituto do parcelamento de dívida tributária como meio de suspensão da exigibilidade do pagamento do crédito, sendo este um direito subjetivo ofertado ao contribuinte. O instituto do parcelamento tributário encontra previsão legal no Código Tributário Nacional e, como dito anteriormente, tratando-se da possibilidade de suspensão do crédito tributário, a adesão de parcelamento constitui ainda, um direito do indivíduo, uma vez que, o efeito principal causado pelo instituto mencionado é a impossibilidade de que o fisco dê sequência aos atos executórios perante o contribuinte. Logo, não se deve associar a opção de parcelar o crédito, com a aceitação da cobrança por parte daqueles que aderem ao programa, devendo ter-se em conta a necessidade do contribuinte e se este é de fato, devedor. A Receita Federal, em relação ao parcelamento, incorporou ao programa a cláusula que impõem ao contribuinte a confissão da dívida de modo irrevogável, devendo abrir mão do direito de ação, não cabendo possibilidade de poder discutir o tributo, objeto da relação, seguindo tal exemplo, os Estados e Municípios passaram a impor as mesmas condições perante seus contribuintes. Assim, o princípio da presunção de inocência é utilizado aqui por analogia, quer dizer que, da mesma forma que a confissão é relativa no direito penal para a prática de um crime, igualmente deve ser para o direito tributário. Nesse viés, a presente monografia abordará o estudo do tributo, da sua natureza jurídica e das questões relacionadas ao parcelamento de dívidas tributárias por parte do contribuinte, decorrente da obrigação de pagar quantia ou realizar obrigações acessórias, ainda que o contribuinte não tenha provocado o fato gerador. Logo, a luz do diálogo das fontes caberia questionar a possibilidade de ponderar que o princípio da presunção da inocência ou da não culpabilidade aplica-se tanto em matéria penal quanto em matéria tributária. Nesse caso, o problema a ser analisado recai na situação a qual atribui ao contribuinte a culpabilidade responsabilizando-o pela dívida tributária quando sequer existir o trânsito em julgado de ações onde se discuta o sucedimento do fato gerador e, se tal situação ofende a Constituição Federal. Com base no exposto, vale ressaltar que o instituto do parcelamento tributário, previsto no artigo 151, VI, do Código Tributário Nacional, alega se tratar de direito subjetivo, sendo assim, facultado ao contribuinte, restando evidente a limitação do contraditório e ampla defesa quando da exigência de confissão da dívida, ao requerer o parcelamento do suposto crédito devido, constituindo assim na prática de ato abusivo por parte da autoridade tributária.

Palavras-chave: Suspensão – Confissão – Irretratabilidade – Norma – Inconstitucional – Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

El presente trabajo monográfico abordará el instituto del parcelamiento de deuda tributaria como medio de suspensión de la exigibilidad del pago del crédito, siendo éste un derecho subjetivo ofertado al contribuyente. El instituto del parcelamiento tributario encuentra previsión legal en el Código Tributario Nacional y, como se ha dicho anteriormente, tratándose de la posibilidad de suspensión del crédito tributario, la adhesión de parcelamiento constituye además, un derecho del individuo, una vez que el efecto principal causado por el instituto mencionado es la imposibilidad de que el fisco dé secuencia a los actos ejecutorios ante el contribuyente. Por lo tanto, no se debe asociar la opción de parcelar el crédito, con la aceptación del cobro por parte de aquellos que se adhieren al programa, debiendo tenerse en cuenta la necesidad del contribuyente y si éste es de hecho, deudor. La Receta Federal, en relación al parcelamiento, incorporó al programa la cláusula que imponen a los contribuyentes la confesión de la deuda de modo irretratable, debiendo renunciar al derecho de acción, no cabiendo posibilidad de poder discutir el tributo, objeto de la relación, siguiendo tal ejemplo, los Estados y Municipios pasaron a imponer las mismas condiciones ante sus contribuyentes. Así, el principio de la presunción de inocencia se utiliza aquí por analogía, es decir, de la misma manera que la confesión es relativa en el derecho penal para la práctica de un crimen, también debe ser para el derecho tributario. En este sentido, la presente monografía abordará el estudio del tributo, de su naturaleza jurídica y de las cuestiones relacionadas al parcelamiento de deudas tributarias por parte del contribuyente, derivado de la obligación de pagar una suma o realizar obligaciones accesorias, aunque el contribuyente no haya provocado el hecho generador. Por lo tanto, con base en el diálogo de las fuentes cabría cuestionar la posibilidad de considerar que el principio de la presunción de inocencia o de no culpabilidad se aplica tanto en materia penal como en materia tributaria. En ese caso, el problema consiste en la situación que atribuye al contribuyente cualquier culpabilidad responsabilizándolo por la deuda tributaria cuando no exista el tránsito en juzgado de acciones donde se discuta el suceso del hecho generador y, si esta situación ofende la Constitución Federal. Con base en lo expuesto, vale resaltar que el instituto del parcelamiento tributario, previsto en el artículo 151, VI, del Código Tributario Nacional, alega que se trata de derecho subjetivo, siendo así, facultado al contribuyente, restando evidente la limitación del contradictorio y amplia defensa cuando de la exigencia de confesión de la deuda, al requerir el parcelamiento del supuesto crédito debido, constituyendo así en la práctica de acto abusivo por parte de la autoridad tributaria.

Palavras-chave: Suspensión - Confesión - Irretratabilidad - Norma - Inconstitucional - Código Tributario Nacional.

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SIMBóLOS.

§ - Parágrafo

Art. – Artigo

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional

Inc. – Inciso

LEF – Lei de Execuções Fiscal

Me – Mestre

Nº – Número

Pág. – Página

STF – Supremo Tribunal de Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	14
1.1 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: PRINCÍPIOS IMPLÍCITOS.....	15
1.2 INTERPRETAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.....	22
1.3 O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS: DO FATO GERADOR À EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	27
2 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	32
2.1 NATUREZA JURÍDICA.....	33
2.2 ESPÉCIES, CARACTERÍSTICAS E EFEITOS SOBRE A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	38
2.3 A DISFORMIDADE DO PARCELAMENTO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	43
3 CONFISSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	47
3.1 NATUREZA JURÍDICA DA CONFISSÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	47
3.2 A CONFISSÃO NOS DEMAIS RAMOS DO DIREITO: UMA PERSPECTIVA À LUZ DO DIÁLOGO DAS FONTES.	52
3.3 PARCELAMENTO MEDIANTE CONFISSÃO: REPERCUSSÕES SOBRE O EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA	57
CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS	66
ANEXOS	68
ANEXO I -Requerimento de Parcelamento de Débitos Perante a RFB	69

INTRODUÇÃO

É corriqueiro ouvir falar que o Brasil é reconhecido pela alta carga tributária cobrada por parte do governo em relação aos seus contribuintes em geral, com isso, a população por vezes se vê na necessidade de fazer uso das alternativas disponíveis, inicialmente a seu favor, quando, por exemplo, diante de uma cobrança onerosa realizada pelo fisco, estando seus bens na mira de possíveis penhoras e restrições, o contribuinte consiga na medida do possível salvaguardar seu patrimônio, uma vez que, o crédito tributário goza de prerrogativas que possibilitam tais constringências. Diante da situação narrada, um dos meios utilizados nas relações jurídico-tributária é o parcelamento de crédito, sendo esta uma medida legal de suspensão da exigibilidade do mesmo.

Nesse viés, vale ressaltar que a temática abordará questões de notório interesse público, visto que o assunto aborda discutir tributos, e estes por sua vez, produz efeitos diretamente ligados ao “bolso da população”. Como já alegado, a tributação elevada imposta à sociedade faz com que um percentual elevado de pessoas passe a aderir aos programas de suspensão do crédito tributário, sendo exemplo destes a moratória e o parcelamento, dentre outras medidas elencadas na legislação tributária.

No que diz respeito ao parcelamento, medida muito utilizada pelos contribuintes, vale discutir e analisar os efeitos produzidos na relação jurídica, em especial os sofridos pelo contribuinte, que por sua vez, ao exercer um direito como já dito ser subjetivo como sendo este o ato de parcelar, encontra restrições em relação à outros direitos, como por exemplo o direito a questionar sobre a legalidade das cobranças em juízo, sendo assim mais um direito que igualmente deveria possuir e exercer em suas relações, quando de seu interesse. Nesse sentido, alertar ao contribuinte sobre as causas e efeitos ao aderir o programa aqui discutido servirá de base e auxílio para a comunidade em geral.

Dessa forma, o presente trabalho, ao abordar a temática voltada ao Direito Tributário Nacional, por si só aponta sua importância diante do cenário vivenciado

atualmente pela sociedade. Tratando-se em especial de questões relacionada aos princípios de direito, com amparo na Constituição Federal que merecem conhecimento e a realização de questionamentos, visto que, tais aspectos são delineados de formas distintas, por vezes ignoradas e não aplicadas.

Trazer aos leitores o entendimento de como ocorrem as problemáticas que abordam o tema em questão, possibilita o acesso às informações básicas e necessárias, com o único objetivo de informar questões de fatos e de direitos, contribuindo assim com o meio acadêmico e a sociedade.

Em se tratando de assunto relativamente atual, o trabalho em desenvolvimento tem, além dos objetivos já mencionados, estimular a produção de futuras pesquisas que passem a abordar temas relacionados, a fim de complementar as informações já desenvolvidas, principalmente com foco às soluções de possíveis problemas que nascem das relações nas matérias de direito tributário.

O presente trabalho possui característica técnica empírica, sendo que se desenvolverá de forma explicativa em relação aos dados documentais e bibliográficos. A base da análise será realizada por meio do estudo da legislação nacional pertinente, a Constituição Federal, o Código Civil, Código Penal e o Código Tributário Nacional, bem como as demais normas relevantes ao estudo. Os conteúdos foram extraídos de livros, legislações e textos a respeito do tema.

Com relação à categorização da pesquisa, os tratamentos dos dados foram na forma qualitativa, atribuindo qualidade ao trabalho e, quanto aos fins, pode-se dizer que a análise realizada proporcionou explicações que justificam a relevância da discussão realizada com base na legislação vigente do país como parte do procedimento técnico. Dessa forma, a análise e apresentação do problema recaem sobre a necessidade de discussão das legislações que envolvem o objeto de estudo, e as doutrinas e jurisprudências que também foram mencionadas e utilizadas, tornando possível a elaboração do estudo como um todo.

Com relação ao plano de coleta dos dados, fora utilizado documentos indiretos baseando-se na coleta das informações contidas nos materiais doutrinários e na própria legislação nacional referente ao tema. Através do meio de coleta dos dados foi possível apontar as deformidades mencionadas sobre o programa de parcelamento

ofertado ao contribuinte e a forma que a Administração Pública Tributária vem exercendo sua atividade, bem como o alcance de seus poderes.

O plano de análise e de interpretação de dados do trabalho faz-se pelo método dedutivo, indutivo e hipotético - dedutivo, visto que, na relação de direito tributário em estudo, o parcelamento de crédito tributário possui certo desvio de finalidade, pois, na forma como o Fisco fornece o programa, o contribuinte resta limitado ao exercício de um direito, impedido portanto de atingir a finalidade almejada. Diante disso a ideia do trabalho é propor uma reflexão a respeito da constitucionalidade da legislação pertinente ao parcelamento, possibilitando dessa forma melhor informação aos contribuintes a respeito das hipóteses de suspensão contidas na legislação e as possibilidades de abuso por parte do Fisco.

O referencial teórico resta dividido em três capítulos. Abordando de forma lógica e sequencial a temática apresentada. Sendo o primeiro capítulo intitulado “princípios constitucionais tributários e limitações ao poder de tributar” relacionado ao dever do Estado de fazer respeitadas os direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição dentro da atuação por ele exercida.

O segundo capítulo trata da “suspensão do crédito tributário” aclarando as informações a respeito da natureza jurídica que a suspensão possui, como também suas características e finalidades no direito tributário. E, finalmente, o capítulo responsável pela conclusão do tema, que é “confissão no direito tributário” abordando dessa forma a disparidade de tal instituto quando, por meio do Diálogo das Fontes, se procede à análise referente à admissibilidade e valoração do instituto, bem como os efeitos sofridos pelos contribuintes.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações ao poder de tributar constantes no art. 150 da Constituição Federal constituem verdadeiro direito fundamental do contribuinte que transcende a proteção material que impede o fisco de cometer abusos contra o patrimônio do contribuinte expandindo-se igualmente sobre os procedimentos administrativos realizados pelo Estado e sobre a própria relação jurídico-tributária surgida com o fato gerador. Como se sabe e, com base na obra de Gilmar Ferreira Mendes, os direitos e garantias fundamentais obrigam a todos os Poderes do Estado, sendo o Legislativo, Executivo ou Judiciário, pois, a atuação de tais Entes Públicos encontra-se plenamente vinculada aos preceitos constitucionais que abarcam as garantias e direitos fundamentais.

Nesse mesmo sentido, Gilmar Ferreira Mendes complementa que:

Em outros termos, a exigência de que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais tenham aplicação imediata traduz a pretensão do constituinte no sentido de instituir uma completa e integral vinculação dos Entes Estatais aos Direitos Fundamentais. (MENDES, 2011, p. 116).

Assim sendo, uma vez que se entende que aos direitos fundamentais possuem relevância como elemento obrigatório que, deve estar presente tanto na elaboração das legislações bem como na aplicação destas, o legislador passa a fiscalizar e garantir a observância aos direitos fundamentais a fim de manter a constitucionalidade das normas e fazer respeitar os valores que abarcam tais direitos.

É notório que a legislação tributária encarregada de regular as relações sociais que remetem à cobrança de valores entre os sujeitos passivos (contribuinte) e o sujeito ativo (Estado) possui notada autonomia, porém, deve-se ter em conta que no que se refere à autonomia na criação de normas que visem regular as questões presentes nas relações ora mencionadas, a Administração Pública possui o dever de obediência aos princípios e direitos fundamentais já estabelecidos pela Lei superior, base do sistema jurídico.

Não pode o Estado passar a exercer seu poder perante a sociedade da maneira que lhe for conveniente, por mais autonomia que possuam, os princípios

gerais de direito que estão consolidados na Carta Magna servem de suporte na elaboração das normas jurídicas como um todo e por tal motivo, devido aos seus valores inigualáveis é obrigatório que se façam respeitar.

Corroborando com o exposto, Célio Armando Janczeski opina:

Não há dúvidas que os princípios constitucionais se estendem sobre o sistema jurídico como um todo. Em alguns casos com aplicação mais específica, noutros com aplicação reflexa. (JANCZESKI, 2006, p. 86).

Nesse sentido, é de suma importância atentar aos limites estabelecidos por tais normas de direitos que de forma conjunta possibilitam a efetiva aplicação da lei nas relações dotadas de direitos e deveres a fim de que não reste prejudicado de maneira injusta qualquer sujeito da relação. Logo, na esfera das relações tributárias, ao se lidar com bens patrimoniais e por vezes individuais, ignorar proteção jurídica destes pode resultar em danos irreversíveis pelos quais o Estado deverá responder.

1.1 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: PRINCÍPIOS IMPLÍCITOS

O rol de direitos consubstanciados no art. 150 não é taxativo. Basta ver que o *caput* do dispositivo que inaugura a Seção II da Constituição Federal pressupõe a existência de “outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (BRASIL, 1988)

Logo, existem princípios implícitos que igualmente protegem o contribuinte afastando eventuais abusividades do Estado, mormente no que concerne aos atos realizados ao longo do processo administrativo tributário que, no âmbito fiscal, possui a peculiaridade de ser gerido pela própria entidade tributante. Apesar de aparentemente óbvia, essa constatação é importante tendo em vista que a própria constituição do crédito depende da existência de um procedimento, no qual deve ser oportunizado ao contribuinte direito à ampla defesa, por força do que dispõe o art. 5º, LV, da Constituição.

Acerca do Processo Administrativo Tributário, Hugo de Brito Machado Segundo, leciona:

A Praticamente toda a atividade administrativa é procedimentalizada. No âmbito do deferimento de pedidos de parcelamento não é diferente, desenvolvendo-se tal procedimento desde o requerimento do interessado, passando pela verificação feita pela autoridade competente a respeito do preenchimento dos requisitos legais exigidos como condição ao deferimento do parcelamento, até o aperfeiçoamento do ato que o concede. (2019, p. 209)¹

Fica claro perceber que, em sendo a atividade administrativa tendente a constituir o crédito tributário procedimentalizada, deve o processo também submeter-se às garantias insculpidas no art. 150, devendo, inclusive, o fisco agir com lealdade e cooperação em relação ao contribuinte, a fim de não frustrar-lhe a legítima expectativa decorrente do dever que todos, inclusive o próprio Estado, tem de observar fielmente as leis. Ainda segundo o mesmo autor,

Em face da natureza plenamente vinculada da atividade administrativa tributária, as exigências necessárias para a concessão do parcelamento, bem como os termos deste (número de parcelas, juros aplicáveis, penalidades pelo descumprimento etc.), devem ser disciplinadas em lei. Não têm validade disposições que condicionam a concessão do benefício ao discricionarismo da autoridade administrativa. Expressões como “a autoridade poderá...”, por exemplo, devem ser entendidas como “desde que presentes os requisitos legais, a autoridade deverá...”. (2019, p. 209).²

Os direitos e garantias fundamentais postos ao alcance dos contribuintes nacionais, permitem que os sujeitos promovam a defesa de seus direitos e interesses de forma que possam cobrar do Estado a devida aplicação das normas e, reivindicar as reparações de maneira legal/efetiva a direitos, se lesados. Logo, é possível afirmar que as garantias fundamentais constituem um direito indisponível, não podendo o indivíduo dispor de tais direitos, sobretudo em relações verticalizadas (Estado-Indivíduo) característico do Direito Tributário, exceto em situações patrimoniais quando as relações são horizontais (Indivíduo-Indivíduo).

Ou seja, o papel do direito tributário é justamente proteger o contribuinte da abusividade do Estado. Isso se aplica igualmente em toda a órbita relacional,

¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

inspirando institutos e conceitos materializados no Código Tributário Nacional o qual deve ser compreendido, interpretado e aplicado à luz da Constituição.

Assim, por se tratar de uma relação jurídica entre Estado e contribuintes é indispensável à observância aos limites impostos à Fazenda Pública, a fim de não tornar a presente relação jurídica em uma simples relação de poder, onde os Entes atuam sem controle e fiscalização constitucional lesando os indivíduos que deles fazem parte. O pagamento de tributos constitui um direito dos indivíduos da sociedade brasileira, porém, é dever do Estado/Fisco destinar os tributos às finalidades adequadas e estabelecidas em lei.

Logo, a cobrança de tributos por parte do Fisco também deve ser realizada apenas nos casos em que a legislação assim permitir. Não poderá o Estado no exercício de suas atribuições, cobrar tributos sem lei anterior que o declare devido, e todas essas questões que norteiam a relação de cobrança e destinação adequada dos tributos cobrados pairam sobre direitos e garantias fundamentais estabelecidos pelas normas jurídicas que regulam a presente relação.

No que se refere aos princípios aplicáveis às relações de caráter fiscal, Célio Armando Janczeski afirma:

Estes princípios condicionam toda a atividade estatal, coibindo a tramitação válida de procedimento tendente a exigir tributo e/ou aplicar penalidade, que não se desenvolva dentro dos limites por eles traçados. (JANCZESKI, 2006, p. 86).

Quando se fala que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988), vale relacionar tal afirmação à análise dos direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição Federal, no sentido de compreender que a própria lei constituinte tem o poder de limitar até onde se pode exercer ou não os direitos a cada indivíduo assegurado. Nesse viés, as restrições impostas ao exercício de direitos fundamentais só é válida quando houver conflito de direitos fundamentais, desse modo, a fim de equilibrar a efetividade de ambos os direitos, passa a ser realizada uma análise com o propósito de estabelecer um meio termo, ou até, decidir qual direito irá prevalecer sobre os demais.

Na relação entre Estado e indivíduo, a análise passa a ser realizada condicionada ao dever de contribuir das pessoas físicas e jurídicas e ao limite de

atuação do próprio Estado, o qual, com base no interesse público atua em prol da sociedade para que possa realizar as promessas relacionadas ao fornecimento de melhores condições e uma estrutura estatal adequada a resolver as demandas sociais que se desenvolve dentro do território jurídico, sendo Federal, Estadual ou Municipal.

As garantias e direitos fundamentais buscam manter a efetiva aplicação da lei e a igualdade entre os sujeitos de direitos da sociedade, devido à sua relevância, possuem proteção exclusiva, sendo considerados como cláusulas pétreas, ou seja, impossível de serem alteradas. A Constituição Federal, na medida em que estabelece tais garantias e direitos, também assegura que:

Art. 60. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa do Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos poderes;

IV – os direitos e garantias individuais. (BRASIL, 1988).

Na presente Lei, base do sistema jurídico como um todo, o conjunto de normas e princípios de direitos formam as garantias e direitos individuais aos quais deve o Estado, bem como seus sujeitos, fazer respeitar. Como em todas as relações jurídicas, na relação jurídico-tributária as obrigações que a constitui possuem previsão legal. Porém, vale lembrar que a legislação tributária, possui alguns aspectos inconstitucionais como demonstrado no presente trabalho, a questão aqui analisada nada mais é que o direito ao parcelamento de dívida tributária o qual possui características inconstitucionais. Logo, vale refletir sobre o modo em que os representantes legais exercem seu poder perante a sociedade. Assim, seria o parcelamento tributário o único a possuir aspectos inconstitucionais em seu exercício?

Importante é debater a respeito dos princípios basilares da relação tributária no sentido de exigir a justa tributação por parte do Estado e a possibilidade de o sujeito passivo da relação se valer das garantias legais postas ao exercício do controle e reivindicações por parte deste, bem como o pleno exercício dos direitos subjetivos a ele fornecido como benefícios tributários sem o risco de se auto prejudicar. Isto constitui direitos do contribuinte.

Com base no exposto, cabe analisar a que se destinam os princípios jurídicos presentes na legislação tributária e, embora sejam vários, a análise a ser realizada não será no sentido de exaurir por completo o conteúdo individual de cada princípio, mas sim, apontar a relevância dos mesmos como também abordar os considerados indispensáveis. Considerando os princípios de direitos indispensáveis como meio legal de proteção aos direitos e interesses pessoais, é possível citar alguns deles como o princípio da legalidade e anterioridade anual ou nonagesimal.

Ambos os princípios possuem base legal na Constituição brasileira, bem como no CTN, sendo que o princípio da legalidade previsto no Art. 150 *caput*, Inc. I da CF e, Art. 97 *caput*, Inc. I do CTN³ o qual se refere à cobrança ou majoração de tributos apenas mediante Lei e, com relação ao princípio da anterioridade/irretroatividade, este encontra base legal no Art. 150 *caput*, Inc. III alínea a, b e c da CF⁴, o qual regula as questões referentes ao tempo que se deve respeitar entre a criação de novo tributo e sua efetiva cobrança. (BRASIL, 1966 e 1988).

Além dos princípios acima mencionados, há outros que caminham lado a lado na legislação tributária, possuindo igual relevância, limitando o poder do Estado e o dever dos contribuintes, de maneira sucinta cabe mencionar os princípios da isonomia, capacidade contributiva, progressividade, vedação do confisco, liberdade de tráfego, não Cumulatividade, seletividade, entre outros que, de igual forma possuem base legal e devem ser observados, via de regra em todas as relações da esfera tributária. Como toda regra possui suas exceções, na aplicação dos princípios gerais do direito tributário não é diferente, quanto a alguns tributos alguns princípios não são aplicados, porém, em relação às exceções mencionadas, estas não serão

³ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; (BRASIL, 1966)

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, 1988)

abordadas no presente trabalho, mas sim, mencionadas apenas como fim exemplificativo.

O intuito principal é o de demonstrar que há dispositivos jurídicos que devem ser respeitados e aplicados nas relações de direitos, muitos deles protegidos e embasados em princípios de origem constitucional, a fim de estabelecer um parâmetro de justiça a ser seguido. Há, todavia, princípios mais voltados aos processos administrativos e judiciais, ligados às garantias estabelecidas quanto à efetiva realização dos procedimentos. Compondo um pequeno conjunto de princípios relevantes aplicáveis aos processos fiscais pode-se mencionar novamente o princípio do devido processo legal no exercício do contraditório e da ampla defesa.

Como é possível observar, é indiscutível a importante aplicação do princípio acima mencionado, o qual forma base de todas as relações jurídicas, pois, é princípio constitucional e por tanto merece tamanha relevância. Não há como compreender e aceitar as cláusulas abusivas contidas nos formulários de parcelamento de dívida tributária, pois, como poderia o Estado assegurar a observância de tal princípio constitucional a passo que restringe o sujeito passivo de exercer tal direito/garantia fundamental, é incontroverso. Todas as questões analisadas até o presente momento remetem sempre à arbitrariedade inadequada do Estado em face de um direito/benefício do contribuinte.

Outro princípio que merece ser abordado é o da motivação, o qual obrigada a administração a fundamentar todas as suas decisões, tendo em conta os fatos e os direitos envolvendo cada caso. Complementando o discorrido, Célio Armando Janczeski, citando Wladimir Novaes Filho evidencia:

É necessário, como adverte Wladimir Novaes Filho “que as decisões sejam fundamentadas, também para que o administrado possa tentar modificar o entendimento apresentado através de suas razões. (...) De outro lado, é através da motivação que se percebe se a Administração analisou todo o pedido, bem como as provas apresentadas e produzidas”. (JANCZESKI, 2006, p. 92 apud FILHO, 1998).

Dando sequência, cabe ainda abordar o princípio da objetividade das ações fiscais e o princípio da verdade real ou material. No que diz respeito ao primeiro, Janczeski afirma que “se por um lado é dever do contribuinte fiscalizado, tolerar a fiscalização, é dever do Fisco a limitação do objeto a ser fiscalizado” e isso pelo fato de a súmula 439 do STF estabelecer que o poder do estado se encontre limitado

tendo por base os princípios constitucionais referentes à inviolabilidade da liberdade, segurança e propriedade. (JANCZESKI, 2006).

Finalmente, a respeito do princípio da verdade real ou matéria, diz respeito à obrigação e dever do ente julgador de ater-se aos fatos apresentados em tempo real para que produza decisão fundamentada, não se atendo apenas nas simples alegações das partes, ainda, pode de ofício se valer de meios que complementem e que reforcem a decisão, seja por meio de perícias ou outros, buscando assim corrigir omissões e irregularidades apresentadas pelas partes. (JANCZESKI, 2006).

Daí a importância da produção das provas nas relações tributárias, a confissão imposta ao contribuinte mediante aderência deste pelo programa de parcelamento, o qual, embora não cumpra natureza jurídica como meio de prova na presente relação pela inobservância dos requisitos à sua validade, recebe tratamento jurídico como tal pela administração tributária, mesmo declarada de maneira impositiva pelo sujeito passivo. Nesse sentido abordando brevemente a aplicação do princípio da verdade real nos processos tributários, Célio Armando Janczeski declara:

É de se destacar, que mesmo junto ao processo judicial, especialmente o tributário, cresce corrente jurisprudencial que entende aplicável igualmente o princípio da verdade material ou real, em desprestígio da verdade formal, no sentido de que o juiz deve formar livremente seu convencimento, segundo critérios lógicos e segundo a globalidade da prova extraída dos autos. Importa apenas que a prova produzida pelo contribuinte ou pelo Fisco seja suficiente para formar o convencimento do juiz. (JANCZESKI, 2006, p. 94/95).

Dessa forma é possível compreender a importância que permeia a observância dos princípios relevantes das relações jurídicas, de maneira especial, nas relações de direito tributário objeto do presente estudo, o qual aborda questões referentes ao programa de parcelamento e conseqüente confissão da dívida. Como já mencionado, a limitação imposta ao exercício de um direito do contribuinte devidamente estipulado em Lei resta inconstitucional pela ineficácia de uma fiscalização das normas tributárias, deixando assim de concretizar o respeito aos direitos e garantias fundamentais como também dos princípios ora abordados.

1.2 INTERPRETAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO CONFORME A CONSTITUIÇÃO

O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei Ordinária nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, ainda sob a égide do Regime Militar, foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar. Transcorrido o lapso de quase 22 anos entre o advento dos referidos diplomas normativos, é natural que alguns conceitos e institutos tenham que passar por uma (as vezes mais do que uma) adaptação interpretativa, de modo a adequar-se à realidade social e a complexidade dos problemas atuais. O instituto da suspensão é um deles. Com efeito, não apenas o texto positivado deve ser conforme à constituição, mormente aos direitos e garantias fundamentais expostos no tópico anterior, mas, igualmente, as práticas reiteradamente realizadas pela administração tributária. Aliás, o próprio CTN no art. 100, III, estabelece que “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” são consideradas normas complementares e, portanto, devem igualmente submeter-se ao controle de compatibilidade vertical sendo compreendidas e aplicadas à luz da Constituição.

Por mais autônoma que seja qualquer legislação brasileira, esta, fará uso de comparações e aplicação de outras leis que de igual modo fazem parte do sistema jurídico. O Código Tributário Nacional oferece as ferramentas de uso obrigatório por seus intérpretes, os quais regulam toda a relação e os procedimentos também obrigatórios que dela fazem parte.

No que se refere à interpretação de qualquer legislação, deve-se ter em conta que esta interpretação deve ser realizada em um momento anterior à própria aplicação da Lei. Assim, para aplicar uma norma, se faz necessário que o sujeito detentor do poder de aplicação, proceda à interpretação de cada dispositivo legal dos quais fará uso, de modo a assegurar que o direito e os fatos objeto da discussão possuam previsão, e, verdadeiramente correspondam ao texto legal, de maneira que se possa definir o alcance da norma.

A Constituição Federal brasileira é parâmetro para tais interpretações em todas as demandas jurídicas, porém, a interpretação não pode ser realizada de forma absoluta, mas sim, atenta às peculiaridades de cada caso. Os princípios constitucionais já abordados, que dão base às legislações, podem ser os melhores

exemplos a fim de esclarecer a importância do objetivo aqui mencionado. Desse modo, deve-se compreender inicialmente que não se separam a interpretação e aplicação da norma, bem como, na devida aplicação da Lei, vale ressaltar que é de suma importância considerar os aspectos do caso concreto.

O Direito Tributário não pode ser considerado como uma legislação autossuficiente e alheia às demais legislações, pois, como já foi possível observar, a fim de estabelecer a segurança jurídica tão mencionada e a correta aplicação da lei, foram realizadas comparações com o Código Civil, Código Penal e Processo Penal com base nas garantias e direitos estabelecidos pela constituinte, visto que, não é possível, por exemplo, atribuir distinções significativas na interpretação/admissão dada ao instituto da confissão no ordenamento jurídico em geral.

O direito é uma realidade só, constituída pelo conjunto de princípios e regras, porém, separado em ramos jurídicos os quais possuem a autonomia relativa quanto a aplicação da Lei e resolução de conflitos. Logo, se o direito tributário não possui a faculdade de legislar e aplicar a lei da forma que lhe for conveniente, de igual forma, os Entes Públicos dotados de poderes e capacidade tributária, não podem estabelecer formas peculiares de interpretação e aplicação do direito, devendo atentar ao modo como o direito uno, admite, regula, restringe e põem a disposição direitos/benefícios e garantias fundamentais. Nesse viés, o CTN, em seu Capítulo IV, Da Interpretação e Integração da Legislação Tributária discorre um pouco a respeito do mencionado:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade. (BRASIL, 1966).

Com base no conteúdo do artigo recém-mencionado pode-se concluir que este mais aborda as questões de integração ao direito tributário, à interpretação da Lei propriamente dita, visto que menciona no *caput* sobre a ausência de disposição expressa. Porém, de certa forma, o artigo e seu texto contribuem para a compreensão de que a legislação tributária por si só não apresentará todas as respostas às questões presentes nas relações de direito em esfera tributária.

Ao se falar em controle de constitucionalidade e fiscalização concreta da constitucionalidade nos procedimentos e processos tributários, já se fala em interpretação da legislação, a qual deve ser realizada antes e durante a aplicação da norma ao caso concreto. É possível realizar a interpretação ora mencionada, com todas as legislações autônomas ou não, públicas ou privadas que formam parte do Direito brasileiro, ou seja, além de possível, é necessária. Expressando a relevância do controle constitucional, C. Fabricio Griesbach afirma:

O controle de constitucionalidade se justifica pelo princípio da supremacia das normas constitucionais, ou seja, a Constituição é a norma de maior valor. Assim, nenhuma outra norma infraconstitucional poderá infringir preceito insculpido na constituição. Faz-se necessário pontuar que o controle de constitucionalidade existe em razão da hierarquia das normas, sem o que não haveria necessidade deste confronto, pois todas as normas teriam valor igual. (GRIESBACH, 2009, p. 122).

Nesse viés, e, com relação aos laços de direitos que ligam uma legislação à outra, vale mencionar que a própria Constituição ao definir as competências tributárias, fez referência a institutos de direito privado, como por exemplo, quando define a competência Estadual de tributar sobre a circulação de mercadorias e serviços. Mercadoria é instituto de direito privado, a constituição nesse caso, atribuiu aspectos constitucionais a um conceito de direito privado utilizando tal conceito para definição de competência tributária. De tal forma, há vários outros exemplos que possibilitam a compreensão de que a constituição interpreta as legislações de forma a estabelecer vínculos entre as mesmas que, se não observados, a interpretação e aplicação das legislações restam restritas e por vezes ineficazes.

Um exemplo da relação entre direito privado e direito público é o Art. 9º, *caput*, do Código Tributário o qual afirma que: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, ou seja, nas vezes em que a legislação tributária fizer referência a institutos de direito privado, é nele em que se busca a compreensão para melhor interpretação e aplicação do direito, porém, os efeitos tributários desse instituto serão regulados pela legislação tributária. Logo, pode-se observar a autonomia da legislação quanto aos efeitos do direito, visto que, por mais que a lei tributária poderá se valer das legislações privadas na compreensão de conceitos, formas e alcance da norma, os

efeitos de tais institutos serão aqueles definidos no CTN e não os efeitos compreendidos pelo direito privado, a não ser que a Lei tributária seja omissa. (BRASIL, 1966).

Como forma de abordar uma interpretação do Código Tributário no que diz respeito à limitação de atuação, pode-se falar na competência legalmente distribuída e delegada a cada Ente Público pela constituinte, assim resta importante destacar ainda, que a competência ora mencionada não pode ser modificada pela legislação complementar, via de regra, visto que a norma é materialmente constitucional e integra a estrutura fundamental do Estado. Algumas alterações, obedecendo à limitação imposta são possíveis mediante emendas constitucionais, porém, nas questões relativas a competências, o Art. 60, § 4º da CF, estabelece proteção às denominadas cláusulas pétreas, tornando-as imodificáveis. (ALEXANDRINO. PAULO, 2011).

Corroborando com o exposto, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo expõem que:

Um dos principais corolários da forma de Estado adotada no Brasil – forma federativa – é a existência de diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas diretamente pelo texto constitucional (da Constituição Federal). Assim, coexistem harmonicamente, no Estado federado brasileiro, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, como pessoas políticas isonômicas e autônomas, dotadas de competência legislativa plena, capazes, portanto, de editar atos normativos primários sobre as matérias a elas atribuídas pela Constituição da república. (ALEXANDRINO.PAULO, 2011, p. 3).

Assim, resta evidente que a legislação tributária por mais autônoma que seja considerada, deve submissão às legislações hierarquicamente superiores a ela, sendo a principal norma a Constituição Federal. Compreender que a legislação tributária, assim como as demais devem interpretar e aplicar o direito com base nas possibilidades que a constituinte outorgar e permitir, significa dizer que, o controle e a fiscalização dos aspectos constitucionais ocorrem na medida em que se observa, respeitam os direitos e garantias fundamentais no momento da interpretação e aplicação das normas legais aos conflitos sócias, de modo a regular as questões e solucionar as demandas existentes.

Resta compreender que a interpretação do Código Tributário Nacional com base na Constituição se efetiva na medida em que o legislador aplica a lei tributária

observando as garantias e os direitos fundamentais estabelecidas por ela, bem como, as limitações ao Poder outorgado a cada Ente Público, na medida em que o exercício do Poder não reste abusivo e prejudicial aos indivíduos. Dessa forma, a legislação que possuir deficiência constitucional deve ser retirada do ordenamento a fim de proteger e fazer respeitar a lei maior. Nesse viés, Leandro Paulsen mencionando jurisprudência sobre o tema, no tocante à inconstitucionalidade do programa de parcelamento, expõe:

- "CONTROLE JUDICIAL. SUA INAFASTABILIDADE. Lei estadual que atribui ao pedido de parcelamento de crédito fiscal o efeito de confissão irretratável e de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos. Inconstitucionalidade desse dispositivo relativamente à expressão 'ou judicial', por ofensa ao art. 153, § 4º, da CF. Recurso extraordinário conhecido e provido". (STF, Plenário, RE 94.141-0, Min Soarez Muñoz, nov/1982) (PAULSEN, 2014, p. 1217).

Ainda, em relação às cláusulas abusivas e, portanto inconstitucionais, o mesmo autor afirma que:

Até mesmo nas relações privadas se afasta as cláusulas abusivas; há normas de ordem pública que condicionam a validade dos contratos. Em matéria tributária, em que os atos do Fisco enquanto credor são revestidos de autoexecutoriedade, podendo ele inclusive produzir seu próprio título executivo, com mais razão ainda faz-se necessário atentar para a necessidade de resguardo do equilíbrio nas relações, reconhecendo a invalidade das eventuais abusividades, como as cláusulas que exigem do contribuinte que abra mão do direito constitucional de acesso ao Judiciário. (PAULSEN, 2014, p. 1216).

Concluindo a ideia de necessidade da fiscalização constitucional das normas, C. Fabrício Griesbach afirma se tratar de ato agressivo e radical, porém necessário, uma vez que resulta no afastamento da norma declarada inconstitucional. (GRIESBACH, 2009). Com base no exposto até o momento, é notória a relevância do tema por se tratar de situações que não devem fugir do conhecimento do leitor, informar a fim de prevenir eventuais danos que possam resultar como consequência de atos abusivos e dotados de inconstitucionalidade por parte do Ente Público resulta no principal objetivo da presente análise.

1.3 O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS: DO FATO GERADOR À EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como se sabe, o nascimento da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado nasce com a ocorrência do Fato Gerador. Nesse caso, realizado o ato ou ocorrido o fato descrito na hipótese de incidência, presume-se, desde logo, surgida a obrigação (principal ou acessória) para que o contribuinte pague ou realize qualquer outra prática exigida pela legislação tributária. Existe, pois, uma presunção relativa de que, salvo a existência de algum aspecto de índole legal (isenção) ou constitucional (imunidade), o contribuinte esteja obrigado a pagar determinada quantia que será apurada em procedimento administrativo (lançamento) destinado a determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo. Essa é a dicção do art. 142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966)

Importante referir que o parágrafo único do indigitado dispositivo, afirma que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”, o que se subentende a autoridade tributária esteja vinculado e submetido à Lei não podendo agir de modo discricionário. Ato contínuo deve-se em seguida, notificar o contribuinte para que exerça o seu direito ao contraditório e à ampla defesa⁵. Mesmo nas hipóteses de lançamento por homologação, em que o contribuinte antecipa o pagamento para posterior confirmação pelo fisco, não é possível subtrair-lhe o direito ao exercício da ampla defesa, na hipótese de constatar cobrança excessiva ou pagamento indevido. Veja-se que o direito ao contraditório é de observância obrigatória e fundamental para a validade do procedimento fiscal, sendo este eivado

⁵ Importante referir que, em algumas situações em que o ato de lançamento depende de uma ação exclusiva do contribuinte (homologação), o direito ao contraditório tem sido relativizado (pelo menos no âmbito administrativo), considerando-se já constituído e extinto o crédito tributário por ocasião do pagamento. Nada impede, contudo, que o contribuinte discuta a arbitrariedade da cobrança ou o pagamento indevido em sede judicial, podendo, inclusive repetir o indébito.

de nulidade, caso esse direito não seja outorgado ao contribuinte. Não se trata, pois, de uma faculdade, mas de uma obrigação do Estado. A constituição do crédito tributário depende dessa fase.

Transcorrido o prazo de defesa sem a manifestação do contribuinte, considera-se perfectibilizada a constituição do crédito, podendo o fisco, somente a partir desse momento, exigir-lhe o pagamento através de atos constritivos. É nesse momento, portanto, após a constituição definitiva do crédito, que o Estado pode exercer a pretensão em face do devedor.

Importante referir que todo o procedimento fiscal, da ocorrência do fato gerador (momento em que nasce a relação jurídico-tributária) até a exigibilidade do crédito tributário, extinto por uma das formas previstas no art. 156 do CTN, é inspirado por princípios constitucionais, conforme já referido anteriormente. Mas não é só. Essa relação jurídico-tributária, tanto do ponto de vista substantivo (material) quanto processual (formal), deve respeitar ao princípio da boa-fé objetiva, não podendo frustrar a lealdade, a cooperação e a legítima expectativa entre as partes.

A boa-fé objetiva tem fundamento constitucional pautado no Capítulo VII Da Administração Pública, mais especificamente no art. 37, *caput*, § 6º o qual declara:

Art. 37. A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

§ 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra os responsáveis nos casos de dolo ou culpa. (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a constituinte passa a responsabilizar os Entes Públicos bem como todas as pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviços públicos na medida em que estas, no exercício de seus poderes causem danos por meio de dolo ou culpa, nas situações em que afastam a boa-fé objetiva em suas atuações. Assim, na ausência de responsabilidade da pessoa jurídica de direito público, sendo esta o sujeito ativo da relação tributária em estudo, deve, sob pena de nulidade dos procedimentos, serem cobradas por parte dos sujeitos lesados da relação.

A importância em mencionar a necessidade de fazer-se presente a boa-fé objetiva nas relações de direito tributário, em especial no programa de parcelamento

de dívida tributária, nasce da ideia de que a responsabilidade da Fazenda Pública na forma como aplica a legislação tributária por meio do exercício de seu Poder, também constitui responsabilidade objetiva. Nesse sentido, é possível compreender que o princípio da boa-fé objetiva visa garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos subjetivos, a fim de que possa alcançar a finalidade ligada ao direito.

Dessa forma, o direito relacionado ao ato de parcelar um crédito tributário devidamente constituído ou não, implica permitir que o contribuinte exerça tal direito sem que, por outro lado, necessite abrir mão de outro direito igualmente a ele ofertado, como o direito de discutir a legalidade do crédito. Logo, como poderia a Fazenda Pública restringir o acesso às vias legais diante da necessidade do contribuinte se valer de tais meios? A boa-fé aqui abordada inexistente, uma vez que, o Fisco de forma arbitrária, distorce a finalidade da suspensão da exigibilidade mediante parcelamento, ultrapassando dessa forma às limitações a ele impostas, exercendo assim de forma inconstitucional seus poderes sobre seus subordinados.

Com base no exposto, Carlos Roberto Gonçalves ao mencionar José Cretella Júnior e Celso de Mello, clarifica que:

Se a lei inconstitucional acarreta dano aos particulares “caberá a responsabilidade do Estado, desde que a inconstitucionalidade tenha sido declarada pelo Poder Judiciário. O que é imprescindível é que se verifique o nexo causal entre a lei inconstitucional e o dano ocorrido”. Assim, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, o “Estado responde civilmente por danos causados aos particulares pelo desempenho inconstitucional da função de legislar.” (GONÇALVES, 2014, p. 270 apud JUNIOR. MELLO).

A boa-fé, ora mencionada pode possuir vários conceitos dependendo do caso concreto, porém, a base que sustenta seu conceito geral, relaciona-se à promessa de uma conduta legal pautada nos princípios constitucionais, garantindo o exercício legal das relações, observando a limitação dos direitos e deveres presentes nas relações jurídicas. Assim, é possível se falar em segurança jurídica, quando não há desvio da finalidade da norma.

Como já mencionado anteriormente, a Constituição Nacional no status de lei maior é utilizada como ponto de partida na criação das novas legislações, autônomas ou não, por possuir em seu conteúdo as diretrizes fundamentais que devem se fazer presente em todas as relações de cunho jurídico, possibilitando segurança e igualdade prometidas pelo Estado.

Em relação ao órgão Fiscal e suas relações, não é diferente, a administração tributária ao exercer seu poder perante os indivíduos, deve em obediência à Constituição respeitar os direitos fundamentais e individuais de modo que atue de maneira responsável e legal respeitando assim o princípio relacionado à boa-fé objetiva. Assim, tendo por base os princípios gerais que envolvem as relações tributárias e a limitação dos poderes, Leandro Paulsen discorre:

As pessoas políticas que compõem a Federação recebem diretamente da Constituição – e só dela – as suas parcelas de poder fiscal. A Constituição é que define a competência tributária de cada uma, mediante normas concessivas de competência tributária e normas proibitivas de tributação (imunidades). A competência tributária é o produto da aplicação simultânea de tais normas: as primeiras autorizam; as últimas restringem. (PAULSEN, 2014, p. 18).

Sobre este aspecto, é possível compreender que além de limitar a atuação dos órgãos públicos, a própria Constituição estabelece em seu texto normativo a competência e repartição dos poderes a serem exercidos por cada ente. Na medida em que o Estado, na busca pelo bem comum deve fazer respeitar direitos e garantias fundamentais, os indivíduos que dele fazem parte devem do mesmo modo agir de maneira responsável e solidária na busca pelo bem da sociedade, respeitando as Leis Federais, Estaduais e Municipais, contribuindo na efetividade legal das relações por meio da boa-fé objetiva.

A corrente que envolve a arrecadação e a devida destinação dos tributos é imprescindível para compreender que todos os procedimento/atos presentes na relação tributária, quando exercidos com base na boa-fé, resultam na relevante prevenção de conflitos e de ações demandadas entre a Fazenda Pública e sociedade em geral. Com isso, resta enfatizar que objetivo aqui é demonstrar que, ao realizar o ato de parcelar um tributo, objeto da relação jurídico-tributária, o contribuinte tem legítima expectativa em ver suspensa a exigibilidade do crédito não se podendo esperar dele que reconheça a existência da dívida, por meio da confissão. O parcelamento é um benefício legal concedido ao contribuinte, não ao Estado. Logo, a finalidade desse instituto é fazer com que o devedor possa livrar-se, pelo menos temporariamente, da ameaça que contra si recai de penhora, arresto, sequestro, protesto ou qualquer outra medida constritiva.

Com base no exposto, no que diz respeito às limitações impostas à Fazenda Pública no tocante à satisfação do crédito tributário, resta evidente que a satisfação referida deve obediência à legislação de execução fiscal, Lei nº 6.830/80. Com base na legislação recém-mencionada é possibilitado à Fazenda Pública exigir contas do devedor, fiador, do espólio, da massa, dos responsáveis pelas dívidas tributárias ou não de pessoas físicas ou jurídicas, bem como dos sucessores a qualquer Título. Dessa forma, caso o Juiz der deferimento à petição Inicial da Fazenda Pública, conforme dispõe o Art. 7º, da Lei nº 6.830/1980, ordenará:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:
I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;
II - penhora se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;
III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;
IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14;
V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados. (BRASIL, 1980).

Assim, uma vez estabelecidas às possibilidades que permeiam a execução fiscal e os riscos de possíveis danos que o contribuinte poderá sofrer, como por exemplo, a penhora de bens caso não pague a dívida, resta também, fixada a segurança jurídica de que a Fazenda Pública não poderá atuar de maneira distinta àquela já estipulada em Lei. Todos os procedimentos possíveis quanto à atuação da União, Estado, Distrito Federal e Municípios estão ao alcance dos indivíduos, os quais devem exigir a fiscalização constitucional do exercício dos poderes, e, proceder à execução dos entes públicos quando estes, por erro ou dolo acabem lesando direitos e garantias fundamentais dos indivíduos.

Ainda, Conforme será visto com mais profundidade nos capítulos seguintes, quando a Fazenda Pública exigir que o contribuinte confesse a dívida de modo irreatável, está-se, de maneira infralegal (Termo de Parcelamento) e unilateral suprimindo essa legítima expectativa relacionada ao programa de parcelamento, a qual se refere à suspensão da exigibilidade, e exercício de um direito indisponível e fundamental (previsto inclusive no art. 5º, XXXV da Constituição) de exercer o contraditório e a ampla defesa judicialmente. O principal objetivo do parcelamento, não é fazer com que a Fazenda Pública receba, mas facilitar a quitação do débito (um direito que assiste ao contribuinte) e evitar o exercício da pretensão de modo forçado.

2 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O presente capítulo terá como objeto de estudo a suspensão como um direito ofertado aos contribuintes, nos casos em que se encontrem diante de cobranças/execuções por parte do Ente Público. Logo, se faz necessário clarificar ao leitor que, na situação recém-mencionada, o sujeito passivo da relação tributária pode se valer dos meios legais e disponíveis, desejar discutir a legalidade de um crédito constituído, bem como, facilitar a quitação deste, quando devido e finalmente limitar a atuação do Fisco, no intuito de proteger seu patrimônio individual.

O atual ordenamento jurídico brasileiro encontra-se dividido em códigos, leis específicas, estatutos, jurisprudências e demais normas de acordo com as matérias, que, de forma complementar regulam a sociedade e suas relações. A legislação, quando não muito específica pode abranger variadas situações, porém, existem matérias que, devido a sua complexidade, recebem tratamento jurídico próprio.

Sendo um dos códigos/leis que compõem o atual ordenamento jurídico, tem-se o Código Tributário Nacional, o qual se encarrega do estudo do tributo, e da relação jurídica entre o Estado e contribuinte. Hugo de Brito Machado, no que diz respeito à relação jurídico-tributária, afirma:

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado. (MACHADO, 2015, p. 49).

Logo, mencionada relação é o vínculo formado entre Estado (fisco) e contribuinte, a qual nasce a partir de um fato jurídico denominado no Direito Tributário como fato gerador. Após a ocorrência do fato gerador, uma série de atos desvinculam-se do fato em sequência, estabelecendo assim uma série de procedimentos legais que visam a satisfação do crédito tributário como já mencionado no capítulo anterior.

Via de regra, toda relação jurídica discute objeto de direito, no caso do estudo aqui proposto, diante da relação jurídico-tributária, consagrada após a devida constatação da hipótese de incidência e ocorrência do fato gerador, o objeto da relação é aquele em que a legislação e a doutrina nomeiam como Tributo. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, *caput*, conceitua tributo 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).

Assim, pode-se afirmar que o tributo nada mais é que o montante recolhido do patrimônio particular dos indivíduos, pelo fisco, mediante receitas derivadas passando assim a integrar o patrimônio público, submetido à incumbência do Ente Tributante o qual com base em sua competência e limitações, instituirá as devidas alterações, e delegará, quando necessário, sua capacidade de fiscalização e, em certos casos a competência aos demais Entes Públicos quando autorizado por Lei.

Uma vez constituída a obrigação de pagar tributos, nasce a exigibilidade. Com isso o contribuinte dispõe de opções para que, mediante o exercício ao contraditório e a ampla defesa, possa vir a discutir a legalidade da cobrança. Vale pontuar que o próprio ordenamento jurídico-tributário prevê hipóteses de suspensão, como já mencionado, bem como a extinção e exclusão do crédito tributário na medida em que analisa a situação fática de cada relação.

Dessa forma, a noção introdutória a respeito da suspensão da exigibilidade ora reiterada serve como amparo para posterior compreensão do tema, visto que, seus efeitos bem como sua natureza jurídica serão aclarados com maior ênfase no tópico a seguir, possibilitando melhor percepção do tema.

2.1 NATUREZA JURÍDICA

A seguir, no presente tópico será abordada a natureza jurídica da suspensão, no intuito de elucidar ao leitor a finalidade a ela atribuída, visto que, trata-se de um benefício que se obtém através dos meios estabelecidos nos incisos do Art. 151 do Código Tributário Nacional, sendo o parcelamento de dívida o objeto principal da presente análise.

Nesse contexto, deve-se atentar à legalidade da cobrança, pois tal ação por parte do Estado deve observar o procedimento adequado, haja vista que o crédito tributário possui a mesma natureza jurídica da obrigação, e tal obrigação será imposta ao contribuinte.

Ao separar os institutos em dois momentos, é possível verificar que a obrigação decorre de Lei e o crédito por sua vez decorre da obrigação, o qual

obedecerá a um procedimento administrativo, e no que diz respeito à legalidade da cobrança, vale esclarecer que a observância das etapas de tal procedimento possui caráter formal, devendo após a declaração da existência do crédito, do montante correspondente e a identificação do devedor, só será possível proceder à exigibilidade deste e garantir a eficácia da cobrança após a devida notificação do devedor (contribuinte), devendo este realizar o pagamento no prazo estipulado em lei ou acordo assinado. (NOGUEIRA, 1995). Dando sequência ao exposto, Ruy Barbosa Nogueira, adverte:

Como todos os elementos constitutivos têm que ser apurados e declarados por meio de um procedimento, que é uma sequência de atos encadeados no espaço e no tempo, mas podem ser apurados ou declarados erroneamente pelo lançamento, isto é, não corresponderem à verdade ou autenticidade do tridimensionalismo jurídico [...] (NOGUEIRA, 1995, p. 291).

Como já declarado anteriormente, com base na possibilidade de equívocos que possam vir a ocorrer diante da exigibilidade do tributo, as opções que o contribuinte possui, definidas em Lei, podem não apenas corrigir as falhas dos procedimentos como também proporcionar ao contribuinte (devedor) meios acessíveis para que este possa proceder ao pagamento do tributo, quando devido, de forma que não reste prejudicado, tendo em vista que dependendo da quantia exigida, a dificuldade em quitá-la poderá vir a comprometer a relação entre credor e devedor.

Retomando as possibilidades de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, faz-se necessário distingui-las mediante o efeito produzido quando exigidas e aplicadas. No que diz respeito à suspensão, Liane Francisca Hüning Birnfeld e Carlos André Hüning Birnfeld clarificam seus efeitos afirmando que, “a suspensão do crédito tributário não o aniquila, apenas paralisa, por algum tempo, a possibilidade do Poder Público vir a cobrá-lo, postergando assim o encargo do contribuinte.” (BIRNFELD, 2008).

A suspensão do crédito tributário encontra previsão legal no artigo 151, *caput* e incisos (rol taxativo) do Código Tributário Nacional, elencando assim as possibilidades de suspensão, sendo estas a moratória, o depósito de seu montante integral, as reclamações e os recursos, a concessão de medida liminar em mandado

de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e por último, o parcelamento. (BRASIL, 2018).

A saber, o enfoque do presente estudo é analisar as condições e efeitos da suspensão do crédito tributário mediante o parcelamento, e, ainda referenciando a doutrina de Liane Francisca Hüning Birnfeld e Carlos André Hüning Birnfeld, estes esclarecem que:

O parcelamento – a ser concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, abrange a dilação do pagamento do tributo e sua viabilização por meio do pagamento de parcelas menores, sucessivamente vincendas, o qual, salvo disposição de lei em contrário, não excluirá a incidência de juros e multas. (BIRNFELD, 2008, p. 73).

No que se refere ao instituto da suspensão, deve-se analisar sua natureza jurídica a fim de dar suporte à futura apresentação e estudo do parcelamento tributário. Nesse sentido, vale aclarar que a suspensão do crédito constitui na verdade a suspensão de sua exigibilidade, ainda que este se encontre devidamente constituído, porém, o que se busca, é a suspensão temporária do dever de quitá-lo.

Com base na legislação e doutrinas, é possível se falar na suspensão da exigibilidade de crédito que ainda não tenha sido constituído. Com base no exposto, vale ressaltar que a Constituição Federal de 1988 afirma que “a Lei não excluirá da apreciação do poder judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988), não sendo assim necessário que o contribuinte aguarde a ocorrência de um dano para depois repará-lo.

Nesse sentido, Alexandre Rossato da Silva Ávila, corrobora:

Embora o CTN faça referência ao crédito tributário, supondo-se já ter havido o lançamento, em muitos casos a suspensão opera-se em momento anterior à própria constituição do crédito tributário. Nestes casos as causas suspensivas servirão para momentaneamente dispensar o contribuinte do cumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória, mas jamais poderão impedir que a autoridade administrativa proceda ao lançamento, sobretudo porque a Fazenda Pública poderá decair do direito de constituir o crédito tributário. (ÁVILA, 2009, p. 315/316).

Trata-se de meio de prevenção, como já mencionado, nesse sentido, divergindo da noção de que é possível suspender a exigibilidade de crédito devidamente constituído, o doutrinador Hugo de Brito Machado afirma que “a exigibilidade nasce quando já não cabe reclamação nem recurso contra o

lançamento respectivo, quer porque transcorreu o prazo legalmente estipulado para tanto, quer porque tenha sido proferida decisão de última instância administrativa” (MACHADO, 2015).

Com isso pode-se igualar tal suspensão ao conceito de impedimento da exigibilidade do crédito tributário, pois este, quando devidamente constituído não comporta mais os recursos previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Assim, é possível afirmar que a natureza jurídica real da suspensão se restringe especificamente ao ato/intenção de impedir que o Ente Tributante proceda à exigibilidade.

Nesse viés, Hugo de Brito Machado, conclui que:

Como a interposição de reclamações ou de recursos impede o surgimento da exigibilidade e, até, do próprio crédito tributário, a norma que exige o depósito como condição para o conhecimento de reclamações ou recursos, além de ser inconstitucional, porque restringe indevidamente o exercício do direito de defesa, contraria o Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2015, p. 189).

Ainda, é necessário evidenciar que a suspensão não incide sobre as obrigações acessórias, como já apontadas, uma vez que na redação do parágrafo único do artigo 151 do CTN assegura que, “o disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes” (BRASIL, 1966).

Para fins de exemplificar as obrigações acessórias e o que essas costumam ser, podem-se citar as obrigações de emissão de notas fiscais, escrituração de livros pela apuração do respectivo saldo devedor, entre outras. Trata-se assim, de situações, que por força de Lei, exigem a obrigação de fazer ou não fazer algo envolvendo aspectos de arrecadação ou fiscalização de tributos.

Pois bem, ao mencionar as noções relativas à constituição do crédito tributário, bem como a consequente exigibilidade deste por parte da Fazenda Pública, faz-se necessário reportar-se à base legal que antecede o art. 151 do Código Tributário que, de forma clara expõe a ideia de que os efeitos aplicáveis ao crédito tributário restringem-se àqueles previstos em Lei.

Nesse sentido, a base legal a qual corresponde à ideia acima mencionada é o art. 141, caput, do Código Tributário Nacional, o qual declara que “o crédito tributário legalmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade

suspensa ou excluída, nos casos previstos nessa Lei". (BRASIL, 1966). Logo, se as características e finalidades atribuídas ao crédito constituído não estiverem devidamente estipulados em Lei, não possuirão natureza e efeitos jurídicos legais e, nesses casos, impossível seria exercer qualquer direito ou dever sobre o presente objeto da relação jurídico-tributária, sendo este o crédito tributário.

Com base no exposto, nas hipóteses do art. 151 do CTN, a Fazenda Pública está impedida de exigir o tributo ou de fazer qualquer ato de cobrança, mas não de constituir o crédito tributário. A restrição ora explorada recai, portanto, sobre o exercício da pretensão de ação relacionada à exigibilidade e execução do sujeito passivo (contribuinte), pelo sujeito ativo (Fisco).

A problemática envolvendo cobranças por vezes muito onerosas ou indevidas configura o principal motivo pelo qual o contribuinte opta por aderir às possibilidades de suspensão do crédito tributário, como por exemplo, o depósito do montante integral, os recursos e reclamações perante o Ente Público, bem como o parcelamento da dívida. Isto porque, mediante a suspensão o contribuinte paralisa a exigibilidade que recai sobre o tributo, possibilitando dessa forma que as atividades da Fazenda relacionadas ao crédito deixem de produzir efeitos, por tempo determinado a fim de que o contribuinte possa discutir a legalidade da cobrança/execução.

Corroborando com o exposto, Célio Armando Janczeski, declara:

A faculdade do Fisco em criar seus próprios créditos, dotados de executividade, tem levado o direito tributário hodierno a atenuar o rigor do princípio da executividade, evitando a exigência de créditos, com manifesto prejuízo ao contribuinte. (JANCZESKI, 2006, p. 45).

Pelo exposto, é possível compreender a finalidade das possibilidades de suspensão previstas na legislação tributária como meios/procedimentos que, conforme expõe o mesmo autor, traz consequências como, por exemplo, o bloqueio do ajuizamento da execução fiscal, bem como a suspensão da contagem de prazo prescricional para ajuizamento de ações fiscais. Dessa forma, a suspensão da exigibilidade do tributo atenua o princípio da executividade, evitando dessa forma a cobrança de créditos tributários que possam conter vícios em relação à legalidade bem como quanto à constitucionalidade no momento de sua constituição. (JANCZESKI, 2006).

2.2 ESPÉCIES, CARACTERÍSTICAS E EFEITOS SOBRE A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como dito no tópico anterior, a suspensão atua sobre a pretensão da cobrança, impedindo temporariamente que o credor possa constranger o devedor a pagar. Logo, ao parcelar um crédito tributário, por exemplo, o contribuinte está simplesmente exercendo um direito que a própria Lei lhe faculta, tão somente para evitar que o credor (Fazenda Pública) possa exercer a pretensão de cobrar.

A exigibilidade do crédito tributário está vinculada ao lançamento, este por sua vez configura-se ato administrativo que busca apurar o valor do crédito e identificar o contribuinte devedor. Em se tratando de ato administrativo, vale mencionar que tal procedimento é revestido de particularidades e características próprias, sendo ato formal o qual deverá observar os limites legais e as garantias que esta faz surgir.

Pode-se apontar como características da exigibilidade do tributo a formalidade, dado que, a Lei estabelecerá padrões à atuação do Ente Público e conseqüentemente garantias ao contribuinte. Dito isso, fica evidente que os atos administrativos relacionados à tributação, devem obedecer ao interesse de toda sociedade, desvinculando-se de quaisquer interesses individuais do Estado. Ainda, vale aclarar que a administração possui a capacidade de constituir obrigações de forma unilateral a terceiros, e com isso, a aptidão de exigir contas das prestações/obrigações estabelecidas no ordenamento jurídico, o que, no caso em tela se resume a exigibilidade de crédito que aponte como sendo devido mediante lançamento.

O lançamento encontra previsão legal no artigo 142, *caput*, do Código Tributário Nacional, o qual deixa evidente que este se trata de competência privativa da autoridade administrativa destinada à ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o montante devido e a identificação do devedor, como já esclarecido. Ainda, o parágrafo único de tal dispositivo legal, afirma se tratar de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, tratando-se assim de finalidade prevista em lei. (BRASIL, 1966).

Com relação ao exposto, Hugo de Brito Machado declara que:

Por outro lado, a expressão literal do artigo 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante. (MACHADO, 2015, p. 177).

Com base no exposto é que surge a noção de que a suspensão da exigibilidade de crédito tributário se trata de ato prévio à devida constituição do mesmo, sendo direito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, discutir a legalidade de tal obrigação de pagar exigida pelo sujeito ativo, o que o fará mediante as possibilidades discriminadas no artigo 151 do Código em análise. Com isso, enquanto o contribuinte estiver regularmente em dia, passa a possuir os mesmos direitos que qualquer outro contribuinte, inclusive o direito de questionar a cobrança.

Adentrando nas espécies de suspensão de crédito tributário e suas características, obedecendo à ordem do rol taxativo do disposto em Lei, tem-se a moratória. Tal hipótese de suspensão nada mais é que a demora/prorrogação da quitação do valor exigido, não possuindo caráter processual, podendo ser concedida em caráter geral mediante Lei ou em caráter individual dependendo esta de autorização judicial. A Lei que conceder tal hipótese de suspensão fixará o prazo de duração do favor sendo esta uma característica da concessão em caráter geral, já na concessão em caráter individual, a lei estipulará às condições as quais deverá submeter-se, ambas entre outros requisitos. (MACHADO, 2015).

Conforme previsto no parágrafo único do artigo 152 o qual diz respeito à concessão da moratória, este elucida que “a Lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos” (BRASIL, 1966). Ainda, importante ressaltar que não possuem direito a reclamar tal benefício àqueles que agirem com dolo e má-fé, estas, quando devidamente comprovadas impedem a concessão.

Hugo de Brito Machado, complementando exposto, afirma:

Suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, I), a moratória suspende, por consequência, o curso da prescrição. Mas o artigo 155, parágrafo único, do CTN admite o curso da prescrição durante a moratória, quando estipula que, não tendo havido dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito respectivo. (MACHADO, 2015, p. 191).

Logo, conclui-se que o principal efeito de tal medida é a prorrogação/dilação do tempo concedido ao contribuinte como benefício a fim de facilitar a quitação do valor. Dando seguimento ao rol do artigo 151 do Código Tributário Nacional, tem-se a figura do depósito do montante integral, medida esta tomada por parte do contribuinte que possui a intenção de impugnar o valor cobrado pelo sujeito ativo da relação. Quanto à impugnação, vale ressaltar que o depósito ora mencionado não possui caráter obrigatório, visto que o contribuinte pode impugnar o objeto sem necessariamente proceder ao depósito, porém, o fisco poderá inscrever o débito em dívida ativa e posteriormente proceder à sua cobrança não tendo qualquer impedimento para tanto. Mas, uma vez realizado o depósito, ficará suspensa a exigibilidade do crédito.

Com relação ao exposto, Sergio Pinto Martins ao abordar tal modalidade de suspensão, retoma o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830 o qual estabelece que o questionamento da dívida ativa mediante execução só será possível mediante depósito preparatório no valor da dívida em discussão, devidamente corrigido e acrescido de juros, multa de mora e demais encargos, e, uma vez que o contribuinte não o faz, a Fazenda Pública poderá exigir o pagamento mediante execução fiscal. Logo, fica evidente que o depósito do montante integral se trata de uma faculdade do contribuinte, cabendo a ele optar por fazê-lo ou não. (MARTINS, 2005)

Ainda, no Manual de Direito Tributário de Sergio Pinto Martins, sobre o exposto, com relação ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, declara:

O STJ entende que o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro (Súmula 112). Entretanto, o inciso II do artigo 151 do CTN não exige que o depósito seja em dinheiro, mas que seja integral. Logo, não pode ser parcial. A caução e a carta de crédito devem ser admitidas como garantias. (MARTINS, 2005, p. 188).

Outro meio de suspensão do crédito estabelecido na legislação tributária são as Reclamações e Recursos, estas, com base nas leis que regulam o processo tributário administrativo. Além de ser um direito estabelecido no Código Tributário

Nacional, trata-se de garantia constitucional, uma vez que se refere ao direito de reclamar em juízo questões de fato e de direito a fim de proceder à defesa de interesse individual ou coletivo do sujeito passivo da relação jurídica em questão, tal afirmação possui previsão legal no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea a, da Constituição Federal, estabelecendo que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.” (BRASIL, 1988).

Assimilando em partes características e efeitos da medida do depósito em montante integral recém-mencionado, mediante interposição de reclamações e recursos no Poder Judiciário, o Código Tributário Nacional determina que a exigibilidade do crédito fique imediatamente suspensa, não sendo necessário o depósito integral para garantir a discussão da dívida em questão. (MARTINS, 2005).

Com Relação à possibilidade de liminar em mandado de segurança e seu cabimento, esta sujeita à prática de ato abusivo cometido pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária no exercício de sua autoridade fiscal. Nesse caso, o contribuinte (sujeito passivo) dispõe de 120 dias a partir da ciência do ato abusivo cometido pela autoridade fiscal para proceder à impetração do mandado de segurança de caráter preventivo. Tal hipótese, além de possuir expressa previsão legal na própria legislação tributária, também é direito de garantia constitucional, previsto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal.

Ainda com base no exposto, Sergio Pinto Martins alega:

A medida liminar somente terá eficácia pelo prazo de 90 dias, a contar da data da respectiva concessão, prorrogável por 30 dias quando comprovadamente o acúmulo de processos pendentes de julgamento justificar a prorrogação (artigo 1º, b, da Lei nº 4348/1964). Na liminar em mandado de segurança, a lei não exige que haja depósito do valor integral, apenas que o juiz conceda a liminar. Por cautela, o juiz poderá exigir o depósito integral para conceder a liminar. De certa forma, isso representa uma garantia para o contribuinte, pois o valor estará depositado à disposição do juízo. (MARTINS, 2005, p. 189).

Dando sequência as hipóteses, ocupando o inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, cabe mencionar a Concessão de Medida Liminar ou Tutela Antecipada, estabelecida mediante redação da Lei Complementar nº 104 de 2001, a qual determina que, igualmente às demais medidas já apresentadas, ficam suspensas a exigibilidade do crédito tributário, objeto da relação, mediante

concessão pelo juiz de medida liminar e tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. (MARTINS, 2005).

Por último, não menos importante, o Parcelamento de dívida tributária, sendo este o real objeto de estudo e análise da presente pesquisa acadêmica, uma vez que, impõem ao sujeito passivo condições relacionadas à confissão. No entanto, cabe aclarar que conforme o artigo 155-A do Código Tributário Nacional, “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecida em Lei específica”. Ainda, afirma que tal concessão não exclui a incidência de juros e multas, salvo disposição de Lei em contrário, e se aplica subsidiariamente ao parcelamento, as disposições do Código Tributário Nacional relativas à mora. (BRASIL, 1966).

A conexão realizada entre mora e parcelamento não é vislumbrada apenas na legislação tributária, mas também na doutrina, porém, cabe evidenciar que a moratória, como já elucidado, consiste na prorrogação do prazo para o pagamento do tributo, já o parcelamento, consiste na dissecação do valor do crédito devido ou não em prestações. As características e efeitos se assimilam, como por exemplo, sua concessão em caráter geral ou individual, ambas podendo ser anuladas por ofício pela autoridade administrativa quando constatado que ambas não observaram as condições ou requisitos no momento da concessão.

Dando suporte ao exposto, Alexandre Rossato da Silva Ávila, reitera:

A moratória e o parcelamento são institutos jurídicos interligados. As disposições relativas à moratória são aplicadas subsidiariamente ao parcelamento (artigo 155-A, §2º). Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas, abrangendo as de mora e punitiva (§1º do artigo 155-A). (ÁVILA, 2009, p. 316).

Com base em todo o exposto até o momento, percebe-se que os efeitos com relação à exigibilidade do crédito tributário desencadeados por todas as hipóteses recém-explanadas consistem na suspensão da obrigação imposta ao contribuinte de quitar o valor do crédito. Assim, tais medidas são adotadas/exercidas pelo contribuinte (sujeito passivo) a fim de que este possa discutir a legalidade das cobranças, questionar valores e condições que facilitem e visem uma solução benéfica das possíveis divergências que podem vir a surgir no transcorrer da relação jurídico-tributária.

2.3 A DISFORMIDADE DO PARCELAMENTO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A análise principal da presente pesquisa é, como já apontado, o estudo do instituto do parcelamento tributário e suas características, principalmente no que diz respeito à confissão, termo o qual é prontamente associado ao ato de parcelar. Como já aclarado, o parcelamento é meio de suspensão do crédito tributário, previsto em Lei, mais especificamente no artigo 151, inciso VI e artigo 155-A, ambos do Código Tributário Nacional.

Tal medida de suspensão foi introduzida ao Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104 de 10.01.2001, incluindo considerações sucintas e evidentes, como a redação do artigo 155-A caput e parágrafos, sendo estas:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§2º. Aplicam-se subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta lei, relativas à moratória.

§3º. Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§4º. A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (BRASIL, 1966).

Ao analisar tais dispositivos, Hugo de Brito Machado alega se tratar de inovações irrelevantes, uma vez que compara o parcelamento como sendo uma modalidade de moratória, instituto este, previsto no artigo 151, inciso I e artigo 152 do mesmo código, o qual possui, via de regra o mesmo efeito produzido pelo parcelamento. Ainda, vale ressaltar que a realização do parcelamento não afasta às obrigações referentes a multas e juros, salvo disposição de lei em contrário. Nesse sentido, afirma que “[...] o que exclui a multa é denúncia espontânea da infração. E esse efeito a rigor, não é excluído pelo fato de não ocorrer o pagamento de uma única vez, mas em parcelas.” (MACHADO, 2015).

Diante da exigibilidade do pagamento de tributos, supondo que, nos casos de erro por parte do Poder Público quanto à identificação do devedor, lançamento e demais procedimentos, tendo o sujeito passivo da presente relação nenhuma

ligação ao fato gerador, por exemplo, e como método de suspensão desta exigibilidade o contribuinte parcelar o débito dilatando o prazo deste na busca de apresentar alguma solução perante o fisco, é possível concluir que aqueles requisitos a serem preenchidos e obrigatoriamente impostos ao sujeito passivo ferem, de maneira incontestável o contraditório e a ampla defesa deste, e isso, mesmo nos casos em que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tenha dado causa ao fato gerador, uma vez que o parcelamento de tributo constitui direito subjetivo do mesmo.

Nesse contexto, é possível alegar que tal situação acaba por afrontar princípios basilares que dão suporte e proteção aos direitos dos indivíduos em todas as relações jurídicas, princípios estes consagrados pela Constituição Federal vigente no país, os quais, nas situações acima expostas e nos casos definidos em Lei, no que diz respeito ao parcelamento tributário, são inaplicáveis.

Ao analisar a causa que leva o contribuinte a aderir ao parcelamento tributário e conseqüentemente à confissão da dívida, deve-se ter em conta se este contribuiu para a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, mesmo que tenha dado causa a obrigação e cobrança tributária, a opção por parcelar a dívida a fim de que esta se torne mais acessível e facilite o pagamento, não deveria atribuir-lhe de imediato status de “culpado” quanto à obrigação principal, inclusive, tendo este que abrir mão da intenção de propor qualquer ação que venha a discutir o crédito. É agressivo, insultuoso.

Com base no exposto, é possível ainda abordar e questionar questões principiológicas, pois, diante das questões levantadas, cabe debater a aplicação do princípio da presunção de inocência e não culpabilidade, não apenas na esfera do Direito Penal, como também com base no que sustenta a Constituição Federal, tal princípio carece de observação e aplicação nas relações de Direito Tributário, em especial no programa de adesão ao parcelamento de tributos. Ao tratar do princípio do estado de inocência dando sentido à interpretação feita sobre a intitulação de culpabilidade, Américo Bedê Júnior e Gustavo Senna, ratificam:

Não há dúvida que o princípio em comento é o que mais sofre violação, inclusive por parte da própria sociedade, que considera a condenação de “réu” suficiente para penalizar o indivíduo. Muitas vezes a imprensa transforma o processo penal em um espetáculo, envolvendo o acusado de tal forma que, ainda que sobrevenha sua absolvição, a sanção já terá sido

severamente imposta, pelo simples fato de ter ostentado a condição de réu. (JÚNIOR; SENNA, 2009, p. 66).

Baseando-se nisso, é defeso questionar ainda, a imposição ao indivíduo, mediante cláusula, da desistência por parte deste a exercer seu direito ao contraditório e a ampla defesa, refugando o direito de ação. Tal situação pode acarretar efeitos indevidos ao contribuinte, visto que em alguns casos, por erro do fisco, acaba não identificando o verdadeiro devedor, vindo a cobrar indevidamente de outro contribuinte que não tenha praticado o fato gerador. Essas considerações merecem atenção no momento em que tais cláusulas abusivas estejam sendo elaboradas.

Com base no exposto, nota-se claro desvio na finalidade do programa de parcelamento ofertado ao contribuinte, de forma que tal norma sustenta a possibilidade de suspensão da exigibilidade de cobrança de tributos por parte do fisco, e não, prontamente, a imputação de culpabilidade ao mesmo. Fica assim caracterizada a má interpretação e aplicação do benefício ofertado ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, modificando assim o status inicial de contribuinte para devedor da obrigação principal.

Tal método deveria possibilitar garantias no exercício de um direito como já mencionado ser subjetivo, devendo a operação ser devidamente amparada por normas/princípios que proporcionem ao sujeito alcançar a finalidade almejada sem que para tanto este seja prontamente designado a declarar-se, de maneira “voluntária” obrigado ao pagamento do montante, objeto em discussão.

Nesse sentido, resta importante aclarar que esse capítulo que agora se conclui foi necessário para que o leitor compreendesse a natureza jurídica da suspensão do crédito tributário e como, no Brasil tal instituto tem se desvirtuado do seu real propósito, visto que a modalidade de suspensão aqui mencionada se refere a um direito estabelecido em Lei, não podendo dessa forma, possuir outra finalidade a não ser a de beneficiar o contribuinte da relação tributária.

Logo, no próximo capítulo, dando sequência ao entendimento apresentado até o momento, será abordada a confissão na legislação tributária em estudo, principalmente os efeitos que dela se desprendem, não apenas nas relações de direito tributário, mas sim, a forma como é abordada também nas relações de direito

civil e penal, com o intuito de clarificar a disparidade na forma de sua admissão e consequente valoração como meio de prova.

3 CONFISSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerou-se por muito tempo, a confissão como a “Rainha das Provas” na prática em todo ordenamento jurídico brasileiro. Com o passar do tempo e a evolução das normas e entendimentos que sustentam as teses doutrinárias, esta por sua vez perdeu a total eficácia a ela atribuída, pois, na busca real pela veracidade dos fatos, a confissão por si só não pode ser analisada como única prova oriunda das relações jurídicas e isso com base na presunção relativa.

Nesse sentido, é correto afirmar que atualmente o conjunto probatório reúne várias espécies de provas, devendo assim serem analisadas em conjunto, proporcionando maior compreensão sobre a dimensão dos fatos ocorridos. Com base nas explicações aqui expostas, vale ressaltar que a confissão no ordenamento jurídico brasileiro diz respeito a fatos/acontecimentos, reconhecendo-os em partes ou ao todo.

A fim de concluir a abordagem inicial, vale mencionar o conceito do instituto da confissão notado por Carlos Roberto Gonçalves:

A confissão, como foi dito, é prova que consiste em manifestação de uma parte reconhecendo situação favorável à outra. Desse modo, somente quem ostenta essa posição na relação jurídica pode confessar. (GONÇALVES, 2014, p. 538).

Logo é possível afirmar que possui natureza jurídica de meio de prova, possuindo requisitos para que seja utilizada e legalmente admitida como tal no ordenamento jurídico brasileiro em sua totalidade. Isso se deve à importância dos efeitos que podem derivar da confissão, podendo ser um benefício ou, nos piores casos danos significativos.

3.1 NATUREZA JURÍDICA DA CONFISSÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A confissão como meio de prova possui sustentações legais em diversos ramos do direito brasileiro, cada qual com suas peculiaridades, porém, obedecendo a regras gerais e aos princípios constitucionais que a norteiam. No âmbito das relações tributárias, com relação à confissão mencionada no presente trabalho em desenvolvimento, busca-se apontar os efeitos sofridos pelo sujeito de direito que,

por necessidade possa vir a confessar fatos que a ele são imputados, derivados de sua relação jurídico-tributária.

Analisar e compreender a necessidade que envolve o sujeito passivo da relação mencionada, de confessar fatos em partes ou ao todo é de suma importância para que seja possível apontar com efetiva legalidade os efeitos que este poderá vir a sofrer, contudo, a maneira como se chega a tal situação na relação tributária em estudo carece da observância de requisitos e princípios basilares.

Com isso, resta evidente que a segurança jurídica se vê fragilizada, visto que, não é de natureza humana confessar fatos que possam vir a prejudicar interesses pessoais. Sendo assim, é de suma importância que se entenda o tratamento jurídico que tal instituto passa a receber a partir de sua ocorrência. Como já mencionado, a confissão em todo ordenamento jurídico possui a natureza jurídica como meio de prova, ligada a fatos limitando assim a atuação do sujeito confidente.

Em relação ao ato de parcelar na esfera do Direito Tributário, do qual surge a confissão, vale reiterar que se trata inicialmente de um meio/benefício possibilitado ao sujeito passivo da relação, entre o Estado (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo). Nesse linear, é importante evidenciar que todo o exposto refere-se ao ato de parcelar o montante tributário, declarado pelo fisco como devido pelo contribuinte, e isso, após a ocorrência da hipótese de incidência definida em lei, lançamento do tributo e a devida constituição do crédito tributário.

O parcelamento ofertado ao contribuinte que, por falta de condições financeiras ou, no interesse de suspender a exigibilidade do crédito venha a aderir ao programa, impõe ao sujeito passivo a cláusula de confissão irretratável contida nos formulários Federais, Estaduais e Municipais. Daí porque se justifica importantes tais questionamentos, sendo que a confissão possuindo natureza jurídica como meio de prova, deve ser ato voluntário da parte e não meio impositivo a ela, e isso no exercício de um direito assegurado ao contribuinte.

Com base no exposto, a fim de exemplificar o conteúdo dos formulários de parcelamento de dívida tributária, no tocante à abusividade da cláusula com a qual o contribuinte é obrigado a concordar no momento em que opta por aderir ao parcelamento, fora extraído do site da Receita Federal o Anexo I, Pedido de Parcelamento de Débitos Perante a RFB⁶, demonstrando:

⁶ Vide Anexo I.

REQUERIMENTO

O contribuinte acima identificado, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.891, de 14 de maio de 2019, requer o parcelamento de seu(s) débito(s) discriminados abaixo, perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em _____(_____)

prestações mensais, na seguinte modalidade:

- ordinária;
- simplificada;
- parcelamento especial para empresas em recuperação judicial.

Declara ainda estar ciente de que o presente pedido importa em:

a) confissão irretratável da dívida e configura confissão extrajudicial, nos termos dos arts.

389, 394 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil; e

b) autorização para que eventuais créditos que tem ou venha a ter direito junto à

Fazenda Nacional, passíveis de restituição ou ressarcimento, sejam compensados com os débitos objeto

do parcelamento ora pretendido, quitando-se, nesse caso, as parcelas vincendas, em ordem

decrecente de data de vencimento. (BRASIL, 2019)

A justificativa envolvendo tal exigência do Estado baseia-se na inversão do ônus da prova, e por isso se deve compreender que uma vez confessado tal fato, o que na relação jurídico-tributária se refere à autodeclarada atuação do próprio contribuinte para a ocorrência do fato gerador e constituição do crédito tributário, ficará o fisco livre do dever de produzir provas que comprove e legalize tal cobrança.

Corroborando com o exposto em relação ao conceito de prova, Carlos Roberto Gonçalves afirma:

Prova é o meio empregado para mostrar a existência do ato ou negócio jurídico. Deve ser admissível (não proibida por lei e aplicável ao caso em exame), pertinente (adequada à demonstração dos fatos em questão) e concludente (esclarecedoras dos fatos controvertidos). (GONÇALVES, 2014, p. 537).

Ainda, com relação ao esclarecimento de questões que envolvam a inversão do ônus da prova, o mesmo autor recém-mencionado a clara que:

Não basta provar: é preciso alegar, pois *allegare nihil et allegatum non probare paria sunt* (nada alegar e alegar e não provar querem dizer a mesma coisa). O que se prova é o fato alegado, não o direito a aplicar, pois é atribuição do juiz conhecer e aplicar o direito (*iura novit cúria*). Por outro lado, o ônus da prova incumbe a quem alega o fato e não a quem o

contesta, sendo que os fatos notórios independem de prova. (GONÇALVES, 2014, p. 537).

Logo, a partir do momento em que se confessa a dívida por meio do parcelamento desta, fica o contribuinte inicialmente obrigado ao pagamento do montante, ou seja, obrigado pela obrigação principal, bem como às obrigações acessórias que da principal decorrerem. A questão a ser analisada diz respeito ao efeito legal sofrido pelo contribuinte uma vez confessado o fato, produzindo “prova” contra si.

Muito embora a abordagem realizada seja de caráter probatório, se faz necessário diferenciar pontualmente a confissão do reconhecimento e, finalmente da renúncia. Sendo assim, resta importante ressaltar que a confissão faz menção exclusivamente aos fatos, deixando de preocupar ao sujeito sobre o efeito da regra jurídica a qual envolve tal fato. Logo, a confissão realizada poderá ser revogada, se constatado erro sobre o fato, bem dizer, erro sobre o fato confessado. (PAULSEN, 2014).

No que diz respeito ao reconhecimento ou renúncia, resta elucidar que estas dizem respeito ao significado jurídico dos fatos, com isso, o sujeito que deseja reconhecer ou renunciar, tem a ciência de que implica dizer que está diante de fatos providos de direito. Leandro Paulsen, ao mencionar parte da redação do Professor Hugo de Brito Machado, expõe:

Quem reconhece, ou renúncia, está fazendo afirmação sobre o significado jurídico do fato, e não sobre o fato mesmo, desprovido de qualificação jurídica. (MACHADO, Hugo de Brito. Confissão Irretratável de Dívida Tributária nos Pedidos de Parcelamento. RDDT nº 145, out/07, p. 47). (PAULSEN, 2014, p. 1216 apud MACHADO, 2007).

Resta assim concluir que, mesmo tendo a confissão natureza jurídica como meio de prova em todo ordenamento jurídico brasileiro, é defeso reconhecer sua fragilidade como tal e o modo como é abordada, principalmente na relação tributária em estudo, onde, o sujeito ao confessar possível fato a que tenha dado causa (ou não) prontamente abre mão “voluntariamente” da possibilidade do direito de recorrer.

No que diz respeito ao ato voluntário, da forma como a confissão se apresenta nos atos de parcelamento tributário, nota-se que na verdade não se trata de ato voluntário do contribuinte, uma vez que, na intenção de suspender a

cobrança do crédito tributário por prazo determinado para possível facilitação de seu pagamento ou até discussão sobre a legalidade do mesmo, caso o contribuinte entenda não ser devido, a cláusula contida no formulário de parcelamento impõe a confissão de maneira irrevogável, logo, ou o sujeito passivo exerce o direito de parcelar confessando a dívida ou fica impossibilitado de aderir ao benefício de parcelar a ele concedido.

Assim, é possível perceber o abuso de poder por parte do Ente Público quanto à formulação de tais cláusulas contidas nos formulários em questão. Nesse caso, é possível reconhecer a natureza jurídica da confissão em matéria tributária da mesma forma que nos demais ramos do direito que compõe o ordenamento jurídico brasileiro? Ainda com relação ao exposto, Leandro Paulsen também afirma que:

Tendo em conta que a tributação deve se dar em estrita vinculação à lei, não se admitindo a exigência de tributo senão mediante legítima instituição por lei, nas hipóteses e na forma por esta prevista, a declaração do débito por parte do contribuinte não o impede de discuti-lo em juízo, sendo inválidas as cláusulas de irrevogabilidade e de irrevocabilidade, bem como de renúncia a direitos. (PAULSEN, 2014, p. 1216).

Desse modo, fica descaracterizada a natureza jurídica da confissão nas relações tributárias mencionadas, visto que, para receber tratamento como tal, com base nos demais ramos do direito nacional se fazem necessário seguir a critérios legais, admitindo-a ou não, proporcionando assim a validade e a valoração necessária da prova, permitindo ao sujeito confidente o direito à retratação, gerando assim possibilidade de discussão e nova análise dos fatos ocorridos.

Logo, cabe questionar o que leva ao Ente Público impor tais condições ao contribuinte e, principalmente, a visão distorcida da confissão na matéria em estudo, uma vez que, da forma como vem sendo admitidas tais cláusulas, fica evidente a limitação ao sujeito passivo no exercício de seus direitos. Questões assim são passíveis de discussão e hesitação a respeito da constitucionalidade da Lei que institui o parcelamento mediante confissão. Nesse sentido, Leandro Paulsen novamente contribui enfatizando que, “não é possível que o gozo de um benefício fiscal dependa de o contribuinte abrir mão de uma garantia constitucional” (PAULSEN, 2014).

Cabe assim, analisar de que forma se pode comprovar tal inconstitucionalidade aclarando como e de que maneira a confissão se desenvolve

nos demais ramos do atual ordenamento jurídico brasileiro a fim de comprovar a viabilidade e relevância da presente discussão. Tal ponto será abordado e aclarado com mais profundidade no tópico a seguir, possibilitando maior compreensão ao leitor.

3.2 A CONFISSÃO NOS DEMAIS RAMOS DO DIREITO: UMA PERSPECTIVA À LUZ DO DIÁLOGO DAS FONTES.

Como já mencionado, é viável e de extrema importância estudar com base no diálogo das fontes os efeitos jurídicos da confissão. Uma vez discorrido sobre a forma como o direito tributário regula a matéria, cabe no presente momento analisá-la nos demais ramos de direito.

No Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15, a matéria encontra previsão legal na Seção V – Da Confissão, artigos 389 a 395. O art. 389, *caput*, do CPC refere que “há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao de seu adversário”. Ainda, a confissão, quando observado os requisitos que a validam como prova, exerce natureza jurídica como tal, e, com base no art. 393, *caput*, do CPC é irrevogável, por outro lado a mesma pode ser anulada e retirada do conjunto probatório quando decorrer de erro de fato ou de coação. (BRASIL, 2015).

Dito isso, com relação à coação acima mencionada, significa dizer que a confissão não possui validade no processo quando o sujeito confidente vier a realizá-la mediante imposição. Ao abordar brevemente o conceito de coação, Carlos Roberto Gonçalves clarifica que:

Coação é toda ameaça ou pressão injusta exercida sobre um indivíduo para força-lo, contra a sua vontade, a praticar um ato ou realizar um negócio. (GONÇALVES, 2014, p. 424).

Logo, é possível compreender novamente que, se a confissão em determinada relação jurídica ocorre de maneira impositiva através de pressão ou ameaça, e não pela livre manifestação da parte, esta perderá a validade/efeitos e assim não poderá ser objeto de prova. Dessa forma é possível enfatizar que, os requisitos que permeiam a admissibilidade da confissão merecem a devida

observação na medida em que só se considera legal a confissão quando admitida conforme estipulado em lei.

Muito se falou com relação ao direito tributário no que diz respeito ao programa de parcelamento de crédito tributário, sobre a maneira em que se admite a confissão, ao se pensar na ameaça sofrida pelo contribuinte é possível compreendê-la a partir do ponto de vista material, posto que, as execuções fiscais recaem sobre bens patrimoniais. Logo, se o sujeito necessita fazer uso de um benefício concedido a ele como o disposto no art. 151, inc. VI do CTN, apenas mediante a concordância com as cláusulas abusivas já referidas, se faz necessário constatar a inconstitucionalidade destas.

Não há motivo para admitir tal abuso por parte da autoridade administrativa uma vez que, a Constituição Federal assegura aos indivíduos inúmeras garantias para que no exercício de suas atribuições assegure a defesa e busca dos direitos pleiteados de forma justa e devidamente legal, assim, restringir o contraditório e a ampla defesa não é a maneira mais adequada de possibilitar à parte benefícios e garantias.

Assim como no processo civil, na esfera penal, a confissão também exige a observância de requisitos para sua validade e admissão, prontamente a matéria no Código de Processo Penal, Lei nº 3.931/41, encontra menção no Capítulo IV – Da Confissão do art. 197 aos 200. O último artigo mencionado declara que “a confissão será divisível e retratável, sem prejuízo do livre convencimento do juiz, fundado no exame das provas em conjunto”. (BRASIL, 1941).

É notório que a natureza jurídica da confissão em todo ordenamento jurídico configura-se como meio de prova, há também alguns fragmentos sobre tal no Código Penal, Lei nº 3.914/41, mais especificamente no Capítulo III – Da Aplicação da Pena, art. 65, inciso III, alínea “d”, trazendo questões relacionadas a circunstâncias que atenuam a pena.

Nesse viés, significa dizer que a confissão na esfera penal pode até diminuir a pena a qual deverá responder o autor do delito cometido, trazendo a visão de merecimento ao “benefício” uma vez entendendo que a confissão espontânea é uma forma de o indivíduo colaborar com a justiça, contribuindo para com o desenvolvimento da mesma.

A amplitude que envolve a confissão deve ser severamente pautada em Lei, caso contrário, por se tratar de ato relevante da parte confessada, os efeitos a que dela venham surgir, podem prejudicar a parte tanto de maneira direta como também indiretamente, quando subjetivamente o dano se assenta. A Constituição Federal guia as garantias que devem englobar as relações jurídicas dotadas de direitos e deveres, assim, quando flagrada alguma ameaça a direito ou, ainda, irregularidades quanto às questões derivadas do tão mencionado “devido processo legal” deve ser prontamente invocada, a fim de fiscalizar o exercício de direitos, bem como a atuação do Estado.

Apesar de o Processo Administrativo Tributário possuir certa autonomia, este, nas questões em que a legislação tributária não proporcionar respostas ou soluções, deverá recorrer às demais normas do direito a fim de preencher as lacunas que possam surgir, na medida em que as relações jurídicas se modificam com o tempo originando assim novas questões a serem avaliadas, e isso significa dizer que a passo em que as relações se transformem ao longo do tempo, as normas que as regulam também são passíveis de modificações visto que nem sempre serão capazes de esclarecer e regular todas as demandas da sociedade em geral.

A respeito da necessidade de valer-se da aplicação de outras normas do direito nas relações que possuem legislações específicas, o próprio Código de Processo Civil expõem que:

Art. 15. Na ausência de normas que regulam processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. (BRASIL, 2015).

Logo, é legal e necessária a aplicação subsidiária da legislação processual civil nos Processos Administrativos Tributários, principalmente no que diz respeito à confissão em tais relações, uma vez que a legislação em estudo não aborda tal instituto. Na medida em que se percebe a importância de relacionar as normas de direito a fim de proporcionar maior amplitude na defesa e exigência de direitos, é possível se falar em “Diálogo das Fontes”.

Não se pode ignorar o fato de que a Confissão sendo capaz de gerar benefícios ou danos deve ser admitida apenas nos casos em que o sujeito, por ato voluntário decida confessar, se é possível e muitas vezes necessário interligar as normas de direito, não há fundamento que justifique o modo singular com que o

direito tributário se ocupa de tal meio de prova. Ora, se o Código Tributário Nacional estabelece a confissão como uma forma de suspensão do crédito, sendo essa um direito que assiste ao contribuinte, não poderia, por óbvio, a própria Lei impor que o devedor só pudesse dela se valer mediante confissão irretratável e irrevogável da dívida. Daí o motivo pelo qual o presente estudo aponta aspectos inconstitucionais presentes no parcelamento de dívida tributária.

Com base no exposto, referente à inconstitucionalidade visível no contexto da análise realizada, C. Fabrício Griesbach refere que:

Assim, o direito de suscitar a questão inconstitucional no processo administrativo tributário se manifesta em decorrência dos seguintes postulados: 1) de um processo justo; 2) da plenitude da jurisdição administrativa; 3) da decisão fundada na Constituição. (GRIESBACH, 2009, p. 136).

Além da legislação civil, outras normas de direito podem e devem ser observadas e compreendidas pela legislação tributária, como já mencionado anteriormente, no que diz respeito à confissão na esfera do direito penal, a cautela relacionada à sua admissão caracteriza a responsabilidade na validação da prova, gerando assim o benefício ou dano relacionado ao fato confessado.

Com base no art. 197, *caput* do Código de Processo Penal, “o valor da confissão se aferirá pelos critérios adotados para os outros elementos de prova, e para a sua apreciação o juiz deverá confrontá-la com as demais provas”, isso significa dizer que a confissão por si só não é admitida se não verificada a compatibilidade e concordância desta com as demais provas colhidas. A respeito do referido texto do art. 197, recém-mencionado, Nereu José Giacomolli discorre:

Mesmo a declaração confessória do imputado, por si só, não fornece substrato suficiente à formação de um juízo condenatório, comportando inserção e aferição na complexidade probatória e situacional do processamento (art. 197 do CPP), como nas hipóteses de declaração de ilicitude probatória, posterior às declarações prestadas em face destas, como forma de melhorar a situação penológica. A pergunta que deve ser feita é: na normalidade fática, teria confessado caso soubesse que a prova produzida contra ele era ilícita? É de ser considerado que segundo o art. 8.3 da CADH, a confissão somente poderá ser avaliada quando prestada sem qualquer espécie de coação. (GIACOMOLLI, 2016, p. 235).

Após breve abordagem referente à confissão nos demais ramos do Direito Brasileiro, fica claro o tratamento distorcido e incoerente por parte da legislação

tributária quando, ao exigir que o contribuinte confesse um fato ao qual possa ter dado causa ou não, faz deste o responsável pelo pagamento das obrigações tributárias, obrigando-o a abrir mão de seu direito ao contraditório e ampla defesa por valer-se da confissão como elemento “condenatório” suficiente.

Ainda, no Direito Penal menciona-se o princípio do *in dubio pro reo*, o qual é prontamente invocado pela defesa da parte sempre quando houver qualquer dúvida a respeito da autoria dos fatos, ou melhor, quando não se tem certeza de que o sujeito julgado é de fato aquele que tenha praticado o crime. Logo, se for comparar essa única situação com a relação jurídico-tributária, nos casos de parcelamento da dívida tributária mediante confissão, objeto do presente estudo, é possível constatar que a diferença que paira entre as duas esferas de direito (Tributário e Penal) é significativamente injusta, diferenças estas relacionadas à proteção do sujeito, réu/contribuinte no tocante a direitos e garantias. A respeito, Nereu José Giacomolli afirma:

O direito à valoração de todas as elementares e circunstanciais carregadas aos autos é que possibilita a formação de uma convicção acerca da existência do delito, da autoria e da presença de elementos suficientes à condenação do imputado. Quando a valoração integral afastar a certeza cognitiva do julgador, produzindo a dúvida razoável, a solução do processo é a absolvição, com a proclamação do humanitário *in dubio pro reo*, o qual encontra sua potencialidade máxima no momento da valoração da prova. (GIACOMOLLI, 2016, p. 211).

Com relação às palavras do autor Nereu, ao mencionar a potencialidade máxima no momento da valoração da prova do *in dubio pro reo* demonstra com isso todo o cuidado com o qual a legislação penal avalia os fatos e circunstâncias no momento prévio à condenação, isso mesmo nos casos de confissão, quando como já mencionado passam a interligar as provas colhidas a fim de arguir valor justo às mesmas. Já o que ocorre nos parcelamentos tributários mediante confissão, como mencionado no decorrer de todo o exposto, é a condenação imediata do contribuinte ao pagamento da dívida, intitulando-o de imediato “culpado” pelo devido.

A discrepância dos direitos e garantias fundamentais apresentadas justifica a inconstitucionalidade referida, uma vez que a Constituição Federal preserva a igualdade social, principalmente ao abrigar os direitos fundamentais da sociedade de modo geral. Permitir que as leis autônomas atuassem ignorando direitos e garantias predefinidas pela Constituição Federal brasileira, base de todo ordenamento jurídico,

sugere a instalação da desigualdade afastando assim o objetivo principal do Estado Democrático de Direito.

3.3 PARCELAMENTO MEDIANTE CONFISSÃO: REPERCUSSÕES SOBRE O EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Como já mencionado, o parcelamento de dívida tributária, assim como a moratória, no momento de seu exercício, exigem que o sujeito passivo obedeça a requisitos instituídos pelas leis que autorizam tais benefícios, porém, se for constatada qualquer inconstitucionalidade presentes no exercício de tais direitos subjetivos, bem como qualquer abuso de poder por parte do fisco, poderá o indivíduo ingressar ao judiciário com o propósito de discutir as questões que julgar serem necessárias. (JANCZESKI, 2006).

Há divergências doutrinárias com relação à confissão presente nos parcelamentos tributários, distinções no tocante a irretratabilidade da confissão realizada pelo sujeito. Célio Armando Janczeski em seu livro, *Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática*, ao citar dois autores renomados, menciona que:

É que conforme demonstra Leandro Paulsen, “a confissão de dívida tributária não impede a sua discussão em juízo, fundada na inconstitucionalidade, não incidência ou isenção do tributo ou em erro quanto ao fato”. (JANCZESKI, 2006, p. 47 apud PAULSEN, 1998).

E, ao citar Hugo de Brito Machado, aponta que:

“quando a norma contida na legislação pertinente ao parcelamento de dívidas tributárias diz que a confissão é irretratável, tal norma deve ser interpretada no sentido de que uma vez feita a confissão não pode o sujeito passivo da obrigação tributária desfazer-la simplesmente, retirando as afirmações que fizera sobre o fato (...)”. (JANCZESKI, 2006, p. 47 apud MACHADO).

Nesse sentido, é possível compreender o posicionamento do Prof. Hugo de Brito no momento em que afirma que a interpretação realizada sobre a confissão de dívida e sua absoluta irretratabilidade implica conferir ao benefício natureza contratual, possibilitando alegar que o tributo nasce a partir da vontade do sujeito ou da administração tributária restando equívoca a presente noção, uma vez que o

tributo só pode passar a existir e ser considerado devido por meio da incidência ou não incidência da norma. (JANCZESKI, 2006).

No tópico 2.2 do presente trabalho, fora mencionada a inconstitucionalidade presente nos programas de parcelamentos concedidos apenas mediante a confissão do sujeito passivo da relação, uma visão distorcida do instituto se comparado ao tratamento dado à confissão pelas demais normas do direito brasileiro referentes à admissibilidade e validade desta. A forma como a confissão vem sendo imposta ao contribuinte por si só não engloba o problema principal, mas sim, a questão consecutiva que faz da confissão de dívida ser tida como irretroatável, impedindo assim o exercício do contraditório e da ampla defesa. Nesse sentido, não há nada, portanto, que impeça o contribuinte de parcelar uma dívida tributária e, posteriormente discuti-la judicialmente.

Em se falando de garantias cedidas e asseguradas pela Constituição Federal, se faz necessário analisar os aspectos constitucionais dos atos administrativos, bem como os processos administrativos tributários, uma vez que a constituição prevê direitos e deveres que dão base e limitação à atuação do fisco. A fim de clarificar a distinção entre direitos fundamentais e garantias constitucionais, C. Fabricio Griesbach ao mencionar Paulo Bonavides, expõem que é possível vislumbrar a conexão existente entre direitos e garantias fundamentais a partir do momento em que se compreendem os direitos como representação dos bens pessoais do indivíduo e, as garantias são os meios de fruição destes bens. (GRIESBACH, 2009). Logo, C. Fabricio Griesbach complementa:

Assim, os direitos fundamentais são sempre direitos inerentes ao homem ou grupo que estão postos na ordem constitucional vigente; já as garantias fundamentais dizem respeito sempre aos meios processuais, adequados para a defesa dos direitos. (GRIESBACH, 2009, p. 39 apud BONAVIDES, 1993).

Nesse sentido é possível perceber que o exercício do contraditório e a ampla defesa constituem na verdade um direito fundamental assegurado ao indivíduo mediante a garantia do devido processo legal estabelecido no texto da Constituição Federal, mais especificamente no art. 5º, inc. “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1998). Vale

ainda ressaltar que além de ser direito fundamental, constitui um dos relevantes princípios constitucionais, dada sua importância ímpar.

Vale mencionar que o princípio do devido processo legal possui origem no princípio inglês chamado *due process of law* e, encontra garantia na Carta Magna de 1988 assegurando assim ao sujeito o direito ao processo administrativo bem como seu devido processamento, isso por meio do art. 5º recém mencionado, possibilitando aos indivíduos a segurança jurídica necessária garantindo assim um padrão mínimo de justiça. (GRIESBACH, 2009).

Nesse linear, C. Fabricio Griesbach salienta que:

A ideia do devido processo caminhou não apenas para um processo legal, mas, sobretudo, por um processo legal, justo e adequado. Esta qualificação se dá com enfoque nos princípios da justiça. Para José Joaquim Gomes Canotilho, o sentido material do devido processo alcança o valor da justiça na lei e não apenas um roteiro legal de processamento. (GRIESBACH, 2009, p. 43).

Fica evidente a relevância de tal garantia constitucional, eis que estabelece ao indivíduo uma linha fixa de atuação, limitando o seu agir bem como o agir do Estado de forma que demonstre a ambos a importância do controle constitucional a fim de remediar possíveis danos aos sujeitos da relação jurídica. É imprescindível o exercício do controle de constitucionalidade em todas as esferas do direito, devendo estar presente em todas as relações jurídicas.

Dito isso, não se pode concordar com as questões relativas ao parcelamento tributário, realizado mediante confissão imposta e conseqüente irretratabilidade desta, logo, deve ser oportunizado ao sujeito da relação jurídico-tributária o direito ao exercício do contraditório e à ampla defesa de seus interesses, pois garantido está pela Constituição Federal do país, sendo que a inobservância de tal princípio poderá acarretar ao sujeito danos irreversíveis envolvendo bens patrimoniais e morais, os quais carecem de proteção na presente relação jurídica, ora objeto de estudo.

Com a presente cláusula abusiva contida nos formulários de parcelamento de dívida tributária e, a fim de demonstrar a incoerência legal da mesma, necessário se faz analisar a finalidade do também denominado processo administrativo. Este por sua vez, diz respeito à busca pela melhor solução dos interesses públicos em geral. A respeito, C. Fabricio Griesbach expõem:

O processo administrativo realiza-se com o intuito de atuação do direito substancial. Assim, a finalidade geral do processo administrativo é proporcionar uma decisão justa, de acordo com a observância dos requisitos legais e da garantia dos direitos do administrado. (GRIESBACH, 2009, p. 44).

Nesse linear, é possível compreender que só é viável se falar em melhor solução dos interesses sociais se respeitados forem os direitos presentes na esfera da relação jurídica, mediante a atuação limitada dos interessados. Não se pode confiar no alcance de conteúdos coerentes e legais das decisões tanto nos processos administrativos como judiciais se o Estado, detentor da proteção à sociedade e seus sujeitos atuar desrespeitando princípios constitucionais de forma abusiva e arbitrária.

Outro objetivo do processo administrativo que merece atenção, segundo o entendimento de C. Fabricio Griesbach é o intuito de aproximação da Administração e cidadão, independentemente se estes possuem cargo público ou não possuem, com isso, a denominação Estado-Rei resta substituída pela denominação Estado-Cidadão possibilitando assim mais facilidade/liberdade ao cidadão de reivindicar e contestar direitos perante a Administração. (GRIESBACH, 2009).

De acordo com a explanação de Célio Armando Janczeski em seu livro *Processo Tributário Administrativo na Teoria e na Prática* deixa lúcido que o princípio do devido processo legal possui dois aspectos, mencionando Augustín Gordillo e Eduardo Domingos Botallo, aponta que enquanto um dos aspectos refere ao direito de ser ouvido, o outro equivale ao direito de oferecer e produzir provas. Ambos os aspectos, englobam direitos e deveres distintos que de maneira conjunta dão sustento aos mencionados aspectos. (JANCZESKI, 2006)

Enquanto o primeiro consiste na publicidade dos procedimentos, oportunidades referentes ao direito do administrado de poder se manifestar, bem como poder argumentar referentes às questões que envolvam o processo a fim de contribuir para a solução, mediante devida representação legal, se assim desejar, e no que tange à Administração, abarca os deveres de decidir os requerimentos, proferir decisões devidamente fundamentadas abordando assim todas as questões apontadas e questionadas no processo.

Já o segundo aspecto, aborda os direitos relativos à devida produção de todas as provas requeridas no transcorrer do procedimento, produzindo-as antes mesmo da análise do mérito da discussão e, finalmente o direito de fiscalizar todas as provas produzidas pela Administração. (JANCZESKI, 2006). Se ambos os sujeitos da presente relação colaborarem no sentido de respeitar o limite de suas atuações bem como garantir a boa-fé no exercício de cada direito ou dever recém-mencionado, a segurança jurídica tão mencionada aqui, e nas demais esferas do direito estaria eficazmente presente.

Dessa forma, complementando o exposto, Célio Armando Janczeski salienta:

A obediência da autoridade fiscal ao devido processo legal (due process of law), engloba o procedural due process (garantia de cumprimento do procedimento) e o substantive due process (garantia de que sejam ofertadas, asseguradas e levadas em conta, todas as exceções e as circunstâncias de defesa no ato impositivo). A garantia da ampla defesa não se contenta com o simples direito de defesa. O preceito significa que é dado ao contribuinte se insurgir contra a imposição fiscal com todos os meios e recursos, sem restrições. (JANCZESKI, 2006, p. 87).

Portanto, a fim de evitar consequências gravosas para os indivíduos detentores de direitos fundamentais, é necessário que o Estado atue de forma a compreender que a restrição e violação dos direitos assegurados na Constituição Federal são de inteira responsabilidade do próprio Estado, o qual, possuindo a legitimidade na elaboração das normas jurídicas deve respeitar direitos e deveres já estabelecidos na constituição bem como todos os princípios que os norteiam.

Assim, conforme afirma C. Fabricio Griesbach, a importância pela busca de um efetivo controle de constitucionalidade nos processos administrativos tributários se resume na busca pelo valor da justiça para que assim seja possível proporcionar aos administrados a segurança jurídica necessária, demonstrando relevância na proteção dos direitos pleiteados. Conclui que o princípio do devido processo legal possui duplo interesse: “do lado formal, pela importância de se delinear a amplitude do processo administrativo, do lado material, pela decorrência histórica do controle de constitucionalidade das leis e pelo valor da justiça.” (GRIESBACH, 2006).

Vale aclarar que, o parcelamento previsto no art. 151 do CTN, possui os mesmos efeitos sobre a exigibilidade do crédito que o depósito do montante integral previsto no mesmo art. em menção. Assim sendo, se o contribuinte, após ter realizado o depósito do montante integral, pode discutir a cobrança pelo fato de não

concordar com a cobrança a ele feita, não há motivo legal e plausível quando o contribuinte que opta por parcelar o crédito se vê limitado ao mesmo exercício de direito.

Dito isso, é possível compreender que a natureza jurídica da confissão nos programas de parcelamento tributário possui sentido e finalidade distorcida, se comparar com o tratamento que tal instituto recebe nas demais esferas de direito. Limitar o exercício do contraditório e da ampla defesa por meio de cláusula abusiva significa dizer que o contribuinte se vê diante da temida insegurança jurídica e a possibilidade de sofrer danos irreversíveis, podendo estes resultar em danos patrimoniais ou morais. Fiscalizar a constitucionalidade dos procedimentos administrativos e a atuação do Ente Público é medida que se faz necessária, a fim de evitar perdas e danos ao contribuinte certificando assim assegurados os direitos e garantias fundamentais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de monografia se desenvolveu sob o estudo de um direito ofertado ao contribuinte sendo este a possibilidade de suspensão da exigibilidade de um crédito tributário mediante o parcelamento o qual possui amparo legal no código Tributário Nacional, mais especificamente em seu Capítulo III, Art. 151, Inc. VI. Dessa forma, a fim de clarificar algumas questões relacionadas a esse instituto, abordaram-se ainda seus efeitos nas relações jurídico-tributárias, principalmente no que diz respeito à confissão da dívida, senda esta um requisito que possibilita ao contribuinte exercer ato de parcelar.

Ao se falar em confissão de dívida tributária e como ela se desenvolve na relação tributário em estudo, fora necessário analisar com base no diálogo das fontes a maneira como se admite a confissão na esfera do direito civil, e penal, sua natureza jurídica e a importância a ela atribuída como meio de prova. Dessa forma, invocando as garantias e direitos fundamentais estabelecidos no texto normativo da Constituição Federal, passou-se a analisar a deformidade relacionada ao instituto da confissão em matéria tributária, ou seja, a maneira como vem sendo admitida nas relações jurídico-tributárias que envolvem parcelamento de créditos tributários.

Nesse viés, o trabalho realizado dividiu-se em três capítulos nos quais foram abordados os princípios constitucionais e tributários relacionando-os ao limite de atuação da Fazenda Pública, na sequência a suspensão do crédito tributário e, concluindo o referencial teórico, apresentou-se a confissão na esfera do direito tributário, relacionando-a com os demais ramos de direito.

No primeiro capítulo, tendo como estudo os princípios constitucionais e tributários, este se desenvolveu de forma a enfatizar as garantias e direitos fundamentais estabelecidos na constituinte a fim de demonstrar o relevante papel que desempenham nas relações de caráter processual e o motivo pelo qual merecem toda proteção e aplicação no exercício de direitos e deveres dentro da sociedade, bem como nas relações jurídicas que dela fazem parte. Logo, a análise do Código Tributário Nacional conforme a Constituição Federal proporcionou

compreender que, apesar da legislação tributária de 1966 ter sido elaborada antes da norma constituinte de 1988 a qual recepcionou a legislação com status de Lei Complementar, o CTN, apesar de ser dotado de autonomia em suas relações jurídico-tributárias, deve total obediência as diretrizes e limitações estabelecidas na Constituição, a fim de estabelecer a segurança jurídica tão mencionada e almejada pelos sujeitos das relações jurídicas, uma vez que a Constituição Federal possui status de Lei maior, base de todo ordenamento.

Ainda, abordaram-se as questões relativas à boa-fé objetiva, relacionando-a aos limites impostos à Fazenda Pública, nesse sentido, é possível apresentar uma linha cronológica de atuação dos Entes Públicos, atos devidamente estipulados e limitados pela legislação, a qual estabelece as regras, condições, direitos e deveres do sujeito ativo e passivo, desde o fato gerador até a satisfação do crédito tributário, medidas estas que visam a proteção aos direitos e garantias fundamentais, impedindo qualquer atuação abusiva por parte da Fazenda Pública, estabelecendo de igual maneira as regras às quais os sujeitos passivos devem cumprimento como contribuintes nacionais.

Dando sequência ao desenvolvimento teórico, com base nas considerações do segundo capítulo, pode-se compreender que, na relação tributária em estudo, a partir do momento em que se constitui um crédito tributário, tendo o contribuinte dado causa ao fato gerador ou não, nasce a exigibilidade do crédito tributário, com isso, o Código Tributário Nacional estabelece meios legais para que o sujeito passivo possa se valer do exercício desses meios a fim de suspender a exigibilidade do crédito. Sendo uma dessas alternativas tem-se o instituto do parcelamento, o qual possui legislação específica, sendo ela a Lei Complementar nº 104/2001.

Sendo o estudo do parcelamento o foco da presente monografia, foi possível constatar o desvio da finalidade do programa ofertado ao contribuinte, uma vez que, além de suspender a exigibilidade do crédito para facilitar sua quitação ou possibilitar ao indivíduo discutir a legalidade deste, exige para tanto, que o sujeito passivo confesse a dívida. Nesse viés, compreende-se que há certa inconstitucionalidade presente no exercício do direito de parcelar. É contraditório quando o Ente Público ao ofertar um direito ao contribuinte, no mesmo ato acaba suprimindo outro direito do mesmo sujeito passivo, impondo mediante coação que

confesse a dívida de forma irretratável, afastando seu interesse na discussão da legalidade do crédito.

Por conseguinte, abordando assim as questões relacionadas ao terceiro e último capítulo, ocupado pelo estudo da confissão nos demais ramos do direito, bem como na presente relação jurídico-tributária, a fim de confrontar a natureza jurídica dada a tal instituto por tais legislações, bem como apontar os efeitos sofridos pelos sujeitos. Por se tratar de um meio de prova, a confissão na relação tributária em estudo carece de requisitos essenciais à sua admissão e validade, com base nas comparações realizadas entre a legislação civil, penal e tributária, é possível observar a insegurança jurídica gerada pela atuação abusiva por parte da Fazenda Pública, bem como a inconstitucionalidade que se faz presente no programa de parcelamento.

Diante de tal cenário, conclui-se que as restrições à direitos e garantias fundamentais implícitas na Constituição Federal não condizem com a finalidade do Estado que é garantir meios que possibilitem a ordem e o progresso da sociedade. A fiscalização constitucional concreta da atuação dos Entes Políticos deve ser realizada a fim de preservar o bem comum, e garantir a igualdade entre os indivíduos que da sociedade fazem parte. Isso se faz não apenas por meio de programas sociais que visem qualidade de vida, mas sim, a igualdade também se faz presente quando o Estado, por meio do papel que lhe é atribuído é capaz de oferecer um devido processo legal, seja ele administrativo ou judicial aos seus subordinados, possibilitando o exercício de seus direitos, na medida em que facilita o acesso à justiça e principalmente, observando de maneira igualitária as garantias e direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal brasileira.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO. Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 16 ed. São Paulo. Método, 2011.

BRASIL. **Código Penal. Lei nº 2.848/1940**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 07 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Código de Processo Penal. Lei nº 3.689/1941**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 03 out. 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172/1966**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Lei de Execução Fiscal. Lei nº 6.830/1980**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Código de Processo Civil. Lei nº 13.105/2016**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Receita Federal - Requerimento de Parcelamento de Débito Perante a RFB**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/formularios/pagamentos-parcelamentos/parcelamento-de-debitos/requerimento-de-parcelamento-de-debitos-perante-a-rfb-pdf/view>>. Acesso em: 24 jun. 2019.

CASSONE. Vittorio. **Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo. Ed. Atlas LTDA, 2016.

GIACOMOLLI. Nereu José. **O Devido Processo Penal Abordagem Conforme a CF e o Pacto de São José da Costa Rica**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2016.

GONÇALVES. Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 1: parte geral – de acordo com a Lei n. 12.874/2013.** 12 ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 2014.

GRIESBAC. C. Fabricio. **A Fiscalização Concreta Da Constitucionalidade No Processo Administrativo Tributário.** Florianópolis. Conceito Editorial, 2009.

HÜNING BIRNFELD. Liane Francisca e Carlos André. **Noções de Direito Tributário.** Pelotas-RS. Delfos, 2008.

JANCZESKI. Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial Na Teoria e Na Prática.** 2 ed. Florianópolis. OAB/SC Editora, 2006.

JÚNIOR. Américo Bedê. SENNA, Gustavo. **Princípios do Processo Penal Entre o Garantismo e a Efetividade da Sanção.** São Paulo. Revista dos Tribunais LTDA, 2009.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36 ed. São Paulo. Malheiros Editores LTDA, 2015.

MENDES. Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade.** 4 ed. Brasília. Ed. Saraiva, 2011.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14 ed. São Paulo. Saraiva, 1995.

NUCCI. Guilherme de Souza. **Código de Processo Penal Comentado.** 14 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015.

PAULSEN. Leandro. ÁVILA. René., SLIWKA. Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário Processo Administrativo Fiscal E Execução Fiscal À Luz Da Doutrina e Da Jurisprudência.** 7 ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN. Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário À Luz Da Doutrina E Da Jurisprudência.** 16 Ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2014.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário.** 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

VICENTE. Paulo. **Direito tributário na Constituição e no STF.** 16 ed. São Paulo. Método, 2011.

ANEXOS

ANEXO I - REQUERIMENTO DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS PERANTE A RFB

DF GABINETE RFB

Fl. 31

(Fl. 1 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.891, de 14 de maio de 2019.)



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



ANEXO I REQUERIMENTO DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS PERANTE A RFB

Contribuinte: _____
Nº de inscrição: _____ CNPJ CPF CE NIT CAEPF CNO
Representante Legal/Procurador: _____
CPF do Representante Legal/Procurador: _____

REQUERIMENTO

O contribuinte acima identificado, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.891, de 14 de maio de 2019, requer o parcelamento de seu(s) débito(s) discriminados abaixo, perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em _____ (_____) prestações mensais, na seguinte modalidade:

- Ordinária;
 Simplificada;
 parcelamento especial para empresas em recuperação judicial.

Declara ainda estar ciente de que o presente pedido importa em:

- a) confissão irretroatável da dívida e configura confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 389, 394 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil; e
b) autorização para que eventuais créditos que tem ou venha a ter direito junto à Fazenda Nacional, passíveis de restituição ou ressarcimento, sejam compensados com os débitos objeto do parcelamento ora pretendido, quitando-se, nesse caso, as parcelas vincendas, em ordem decrescente de data de vencimento.

DISCRIMINATIVO DOS DÉBITOS A SEREM PARCELADOS

Tributo: _____ Código: _____

Nº DEBCAD (somente para débitos previdenciários)	Período de Apuração/Competência	Vencimento	Valor Originário



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ANDREA MILANI CONCATTO em 14/05/2019 14:36:00.

Documento autenticado digitalmente por ANDREA MILANI CONCATTO em 14/05/2019.

Documento assinado digitalmente por: MARCOS CINTRA CAVALCANTI DE ALBUQUERQUE em 15/05/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por ANDREA MILANI CONCATTO em 15/05/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP15.0519.17405.PTWV

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
A2EC92555998617F0811C61BDF8DBCA53D301953AC2F2A0750512E0E3D252193