

SERGIO MURILO G. MARELLO

**(IM)POSSIBILIDADE DA DISCUSSÃO JUDICIAL DO CRÉDITO APÓS O
PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão apresentado como
requisito para pós-graduação *lato sensu* em
Direito Processual Civil na Pontifícia
Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC
- Rio.

Professor Orientador: Firly Nascimento Filho

Rio de Janeiro, fevereiro de 2016.

Resumo

As leis de parcelamento costumam impor condições para que os contribuintes tenham acesso aos seus benefícios, dentre elas estão a de que o pedido de parcelamento constitui confissão de dívida, a imposição de desistência da ação e renúncia aos direitos referentes ao crédito. Apesar das restrições impostas aos devedores, elas não são absolutas, e os contribuintes poderão manter-se discutindo o crédito tributário ao aderir a parcelamento tributário, dentro de alguns limites.

Abstract

The instalment laws often impose conditions in order that taxpayers have access to its benefits, among them are that the request for instalment constitutes acknowledgment of debt, and the taxpayer has to drop his lawsuit and waiver the rights relating to the credit. Despite the restrictions imposed, they are not absolute, and taxpayers can keep discussing the debt after joining the tax instalment, among some limits.

Palavras chave: Parcelamento, rediscussão da dívida, direito de ação, suspensão do crédito tributário, confissão de dívida, renúncia do direito, desistência da ação, REFIS, faculdade, benefício fiscal, direito processual tributário, direito processual civil.

INTRODUÇÃO	1
1. PARCELAMENTO	4
1.1. CONCEITO	4
1.2. NATUREZA JURÍDICA	5
1.2.1. PARCELAMENTO COMO EXTENSÃO DE PRAZO	6
1.2.2. PARCELAMENTO COMO PAGAMENTO	8
1.2.3. PARCELAMENTO COMO NOVAÇÃO	9
1.3. EFEITOS DO DEFERIMENTO	11
1.4. MODALIDADES	14
1.5. PROCEDIMENTO E REGIME JURÍDICO	16
2. CONFISSÃO DE DÍVIDA	21
2.1. PARCELAMENTO COMO CONFISSÃO DE DÍVIDA	21
2.2. CONCEITO DE CONFISSÃO	25
2.3. NATUREZA JURÍDICA	26
2.4. REQUISITOS	28
2.5. EFEITOS DA CONFISSÃO E DISCUSSÃO DO CRÉDITO	30
3. DESISTÊNCIA DA AÇÃO E RENÚNCIA AO DIREITO	38
3.1. DESISTÊNCIA E RENÚNCIA COMO CONDIÇÃO PARA O PARCELAMENTO	38
3.2. CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA	39
3.3. DIFERENÇAS ENTRE OS INSTITUTOS	41
3.4. RENÚNCIA EXPRESSA, INCONDICIONAL E NOS AUTOS	44
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	49

Introdução

Diversos marcos históricos evidenciam a tensão exercida pela tributação ao longo do tempo.

Até mesmo em textos religiosos denota-se que, não raras vezes, a tributação enseja um ambiente de conflito, como ilustra o registro bíblico em Mat. 22:21 (Editora Ave-Maria) no qual Jesus Cristo, em resposta aos seus opositores sobre a legalidade da tributação romana, teria dito: “Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”. Embora não seja possível afirmar a precisão histórica do evento, o registro por si só demonstra a inquietação sobre o tema.

Ao longo dos séculos o tema não perdeu sua centralidade. Ainda na Idade Média, a assinatura da Carta Magna inglesa, em 1215, um dos grandes marcos na história do Direito, foi movida, dentre outros motivos, pela tributação excessiva que sobrecarregava os barões ingleses.

Posteriormente, ao final da Idade Moderna, a tributação britânica pelos *Sugar Act* (1764), *Stamp Act* (1765), *Townshend Act* (1767) e *Tea Act* (1773) fomentou uma das duas grandes revoluções burguesas, a independência das treze colônias, e futura formação dos Estados Unidos da América e a popularização da frase “*no taxation without representation*”.

Pode-se dizer que a *tributação* e os conflitos que dela decorrem exercem papel determinante na história humana, seja no que se refere ao direito tributário material ou ao direito processual tributário. Afinal, é o direito processual que irá intermediar a litigiosidade das partes, Estado e administrados.

Dentro de um Estado Democrático de Direito, o sistema processual exerce, inegavelmente, papel significativo na resolução das contendas, como bem explicitou Dinamarco: “pacificação social é o escopo magno da jurisdição e, por consequência, de todo sistema processual” (CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO, 2004, p. 24).

O sistema processual, estruturado pelo *Princípio do Devido Processo Legal*, não é apenas o meio hábil para impor a vontade estatal de tributar, mas, ao mesmo tempo, atua como baliza na preservação das garantias individuais dos jurisdicionados, conforme lição do saudoso professor Ricardo Lobo Torres:

As finanças públicas – especialmente as questões tributárias – necessitam da garantia jurisdicional. Cabe, assim, falar de um Direito Processual Financeiro, nele compreendido o Direito Processual Tributário, com normas e princípios formal e materialmente processuais. O Código de Processo Civil e a legislação processual

extravagante oferecem diversos meios para a garantia do crédito tributário, da atividade financeira e dos direitos fundamentais dos cidadãos (...) (TORRES, 2007, p. 22)

Abraçando essa ideia, de que o devido processo legal serve tanto ao financiamento do Estado Democrático de Direito, bem como à preservação dos direitos fundamentais dos cidadãos, eis que surge nosso tema: a proibição das leis de parcelamento tributário à discussão do crédito tributário em juízo.

As leis de parcelamento tributário vêm sucessivamente impondo restrições ao *direito de ação* dos sujeitos passivos tributários, com o fito de inviabilizar a discussão da dívida em sede administrativa ou judicial, a fim de facilitar a arrecadação de tributos. Isso se dá porque a mera adesão aos programas de parcelamento é considerada uma *confissão de dívida* e uma vez que as leis impõem expressamente ao aderente a desistência de ações e recursos.

A questão foi debatida em *recursos repetitivos* no âmbito do STJ, no REsp nº 1.133.027/SP, REsp nº 1.124.420/MG, e REsp nº 1.143.216/RS. A multiplicidade de recursos repetitivos demonstra que há grande interesse em aderir ao parcelamento enquanto permanecesse discutindo a exação. Assim, a escolha pelo tema se justifica não só em razão da sua repercussão jurídica, mas, sobretudo, pelo interesse prático para a generalidade dos contribuintes.

A pesquisa irá se limitar a analisar alguns dispositivos das leis de parcelamento federais, como o REFIS I trazido pela Lei nº 9.964/2000; o parcelamento ordinário federal da Lei nº 10.522/02; o REFIS II, ou “PAES”, instituído pela Lei nº 10.684/2003, o REFIS III, nomeado de “PAEX” que foi trazido pela Medida Provisória 303/2006; o REFIS IV, “REFIS da Crise” ou “REFIS da Copa”, que consta da Lei nº 11.941/2009; o REFIS das Autarquias e Fundações que consta do artigo 65 da Lei 12.249/2010; o REFIS dos Bancos, instituído pelo artigo 39 da Lei 12.865/2013; e o REFIS dos Lucros no Exterior, instituído pelo artigo 40 da Lei 12.865/2013. Não obstante, as conclusões extraídas da pesquisa não impedem que sejam aplicadas em outras normas de igual conteúdo.

O objetivo da pesquisa é claro, responder se, apesar das restrições impostas aos aderentes do *parcelamento tributário*, poder-se-á discutir o *crédito tributário*; como compatibilizar as restrições legais com o anseio dos contribuintes pela rediscussão daquilo que entendem injusto.

A fim de alcançar essa finalidade, foi escolhido o método dedutivo. Inicialmente será traçada uma premissa geral a partir dos institutos processuais pertinentes, então, esta será aplicada ao que dispõem as leis de parcelamento a fim de se verificar em que medida está inviabilizado o *direito de ação* dos sujeitos passivos tributários.

No primeiro capítulo, serão abordados os aspectos gerais do parcelamento tributário, necessários para a compreensão básica do instituto, a fim de situar o leitor, como seu conceito, natureza jurídica, efeitos após deferido, modalidades, e procedimento.

O capítulo seguinte cuidará da previsão legal, presente em diversas leis de parcelamento federal, a qual estabelece que a adesão ao programa de parcelamento implica em *confissão de dívida*. Assim, primeiramente será estudado o instituto da *confissão* e suas implicações na discussão do *crédito tributário*.

No último capítulo, será analisada outra disposição legal repetida nas leis de parcelamento: a imposição de *desistência da ação* para deferimento do parcelamento tributário. Será feita uma breve explanação do instituto e suas consequências, para então verificarmos em que medida a *desistência* interfere na possibilidade de revisão do crédito em juízo.

1. Parcelamento

1.1. Conceito

O *parcelamento* é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade de pagar o tributo. Na prática, é a concessão de um novo prazo ao devedor tributário, além daquele originalmente que se dispunha para pagar, bem como a permissão para que se pague em parcelas periódicas e sucessivas o débito. Sacha Calmon Navarro Coêlho explica da seguinte forma:

O parcelamento é uma moratória em fatias mensais, até anuais. Reparte-se o pagamento por um longo trecho de tempo. Tornam-se vários, apenas isto. Quando o credor concede mora ao devedor, significa que lhe dá tempo e modo para pagar seu débito, diferentemente do pagamento único em determinado dia. (COÊLHO, 2012, p. 691)

Não obstante seja um instituto de política fiscal com intuito evidentemente arrecadatório, pois o sujeito passivo confessa a dívida ao Fisco e inicia o adimplemento, também é altamente benéfico aos devedores. Veremos adiante, no tópico sobre os efeitos do deferimento do parcelamento, como ele favorece os sujeitos passivos – contribuintes e responsáveis tributários.

Importa salientar que o parcelamento não é uma imposição ao devedor tributário, mas lhe é facultado. É uma benesse concedida desde que cumpridas determinadas exigências legais, a serem conferidas pela autoridade administrativa. Dentre esses requisitos, comumente se requer que o devedor desista de recursos administrativos e ações judiciais em curso, nosso alvo de comentário.

A título de exemplo, trazemos os dispositivos da Lei nº 9.964/00, o REFIS I – Programa de Recuperação Fiscal, que deixa claro tratar-se de uma opção do sujeito passivo:

Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.

§ 6º Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação. (grifei)

Essas exigências legais são de observância obrigatória, entende-se que o parcelamento não é um acordo, inexistem concessões mútuas entre o fisco e o devedor tributário, não se cuida propriamente de uma *transação*.

A margem de escolha do devedor se resume em aderir ou não ao programa de parcelamento. Uma vez deferida a inclusão, ele deve se submeter ao regramento da lei de parcelamento, que, não raramente, impõe outras medidas de interesse da Administração Pública. A fim de ilustrar, trazemos o artigo 3º da Lei nº 9.964/00, o REFIS I, que buscou ampliar o poder de fiscalização sobre os contribuintes que aderissem ao parcelamento:

Art. 3º A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:

I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º;

II – autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção pelo Refis;

III – acompanhamento fiscal específico, com fornecimento periódico, em meio magnético, de dados, inclusive os indiciários de receitas;

IV – aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas;

1.2. Natureza Jurídica

A despeito da controvérsia quanto à natureza jurídica do *parcelamento*, autores consagrados entendem ser uma espécie do gênero *moratória*, nesse sentido, dentre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 691), Mizabel Derzi, Leonor Leite Vieira (CARVALHO, 2014, p. 415), Yoshiaki Ichihara (2006, p. 169), bem como Luciano Amaro (2011, p. 407) e Mauro Luís Rocha Lopes (2005, p. 310).

De fato, o *parcelamento* tributário, assim como a *moratória*, consiste, na prática, na dilação do prazo para pagamento do tributo. No entanto, a verdade é que, em ambos os casos, se o prazo já está vencido, não há uma prorrogação do prazo original que se tinha originalmente para pagar o tributo, mas o Fisco se abstém de cobrar o tributo por determinado tempo. Sucede que o pagamento, no *parcelamento*, é feito em prestações, logo, apenas uma variante, uma subespécie de *moratória*.

1.2.1. Parcelamento como extensão de prazo

Embora a LC nº 104/01 tenha incluído o parcelamento no art. 151, VI do CTN como hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade, enquanto manteve a *moratória* no inciso I do mesmo artigo 151, a doutrina entende que não foi alterada a natureza jurídica do instituto.

Note-se que, antes do *parcelamento* constar expressamente como causa de suspensão da exigibilidade, o instituto já existia, caso da citada Lei nº 9.964/00, o REFIS I.

Por isso, a legislação não inovou, uma vez que parcelamentos do REFIS já estavam, inclusive, sendo utilizados pelos contribuintes e os créditos tendo sua exigibilidade suspensa.

Hugo de Brito Machado (2011, p. 189) acompanha os demais autores e critica a inclusão do inciso VI ao art. 151 do CTN:

A Lei Complementar 104, de 10.1.2001, incluiu um novo inciso no art. 151 do CTN, prevendo como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o parcelamento. **É mais uma inovação inteiramente inútil porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.** (grifei)

No mesmo sentido, o professor Ricardo Lobo Torres (2007, p. 287-288) aponta a desnecessidade do novo inciso VI:

A LC 104/01 acrescentou o inciso VI ao art. 151 do CTN, incluindo entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário “o parcelamento”. **Nenhuma novidade trouxe a lei complementar, posto que sempre se entendeu que o parcelamento já estava implícito no conceito de moratória,** regulada pelo inciso I do art. 151. (grifei)

Embora, a doutrina denuncie a desnecessidade do inciso VI ao art. 151, pela LC 104/01, há motivos para dissentir: A LC 104/01 serviu para pôr uma pá de cal na definição da natureza do parcelamento, não como subespécie de moratória, mas principalmente como hipótese de *suspensão da exigibilidade*, gerando repercussões jurisprudenciais.

Até 2000, um ano antes da referida lei complementar, havia controvérsia judicial a respeito. A primeira turma do STJ, no REsp nº 39.020/SP, em 1995, e a segunda no REsp nº 259.985/SP, em 2000, entenderam que *parcelamento* não só era distinto da moratória, como seria mera dilação de prazo.

Caso prevalecesse o entendimento esposado em tais precedentes, as condições de *parcelamento* não estariam adstritas à lei, podendo ser veiculadas por atos infralegais (resoluções, decretos, etc.). Afinal, a fixação de mero prazo para pagamento tributário

realmente pode ser feita por ato infralegal, conforme o entendimento do Excelso Supremo Tribunal Federal, consignado desde o RE nº 172.394/SP, de 1995, e ainda prevalente, de que data de vencimento não está compreendida no campo reservado à lei.

De fato a LC 104/01 trouxe maior segurança jurídica aos contribuintes, pois, ainda em 2000, o STJ entendia que o *parcelamento* não era *moratória*, e sim uma extensão de prazo, de modo que não se submeteria ao *Princípio da Legalidade* e ao art. 97, VI, do CTN. Vejamos o teor da ementa do REsp nº 259.985/SP:

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

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

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

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

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

Recurso a que se dá provimento.

(REsp 259.985/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 248, grifei)

O precedente demonstra quão bem vinda foi a reação legislativa pela LC 104/01, porquanto, foi a partir dela que o STJ passou a reconhecer o *parcelamento* como espécie de *moratória* e *causa de suspensão da exigibilidade* do crédito tributário, como bem retratam os julgados proferidos em anos seguintes.

TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE CND. DÉBITO PREVIDENCIÁRIO **PARCELADO**. EXIGÊNCIA DE GARANTIA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. **Suspensa a exigibilidade do crédito pelo parcelamento** concedido, sem exigência de garantia, e estando o devedor em dia com suas obrigações, o fornecimento da CND não pode ser negado sob o fundamento da ausência de garantia.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 238.825/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/2003, DJ 30/06/2003, p. 163, grifei)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INSS. **PARCELAMENTO DO DÉBITO** SEM EXIGÊNCIA DE GARANTIA. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. VIABILIDADE.

1. O **parcelamento, que é espécie de moratória, suspende a exigibilidade do crédito tributário** (CTN, art. 151, I e VI). Tendo ele sido deferido independentemente de outorga de garantia, e estando o devedor cumprindo regularmente as prestações assumidas, não pode o fisco negar o fornecimento da certidão positiva com efeitos de negativa (REsp 369.607/SC, 2a Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 23.05.06; AgRg no REsp 444.566/TO, 1a Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. Recurso especial a que se dá provimento.

(REsp 833.350/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 07/08/2006, p. 205, grifei)

1.2.2. Parcelamento como pagamento

Com o advento da LC 104/01, além de afastada a tese de que o *parcelamento* seria mera dilação de prazo, também ficou claro que o deferimento do *parcelamento* não se confunde com o *pagamento* em si.

A partir do momento que o *parcelamento* passou a figurar como causa de *suspensão da exigibilidade* (art. 151, VI, CTN), também ficou evidente a distinção com o *pagamento*, previsto como causa de *extinção do crédito tributário* no art. 156, I, do, CTN.

Por conseguinte, o *crédito tributário* somente se extinguirá com a quitação de todas parcelas do montante devido. Caso o devedor tenha pago a última parcela, não basta a comprovação dessa, pois não faz presumir o pagamento das demais, nos termos do art. 158, I, do CTN, *in verbis*: “O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento: I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;”. O STJ concorreu com esse mesmo entendimento no EREsp nº 610.712/RS:

TRIBUTÁRIO. (...) PARCELAMENTO DO DÉBITO, OU SUA QUITAÇÃO COM ATRASO. (...)

2. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284189/SP (Rel. Min.

Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. **O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.** (...)

(REsp 610.712/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2006, DJ 04/12/2006, p. 251, grifei)

Ademais, a distinção entre *parcelamento* e *pagamento* também afasta o benefício da *denúncia espontânea* previsto no art. 138 do CTN; pois a exclusão da responsabilidade pressupõe a *denúncia espontânea* e o *pagamento*. Nesse mesmo sentido, o STJ veio a decidir o REsp 1102577/DF, em sede de recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.
2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(REsp 1102577/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 18/05/2009)

1.2.3. Parcelamento como novação

Contribuintes defendiam, a fim de extinguir as execuções em curso, a tese de que o *parcelamento* implicaria em *novação*, nos termos do art. 360, I do Código Civil.

Art. 360. Dá-se a novação:

I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;

Entretanto, um obstáculo intransponível se interpõe. A realização de uma *novação* implica na extinção da obrigação original e criação de uma nova. Com bem explicita a lição de Paulo Nader:

Novação é o negócio jurídico que substitui a relação obrigacional por outra, alterando a composição subjetiva ou objetiva, podendo alcançar

uma e outra. Seu punctum saliens situa-se na dupla ocorrência: extinção de uma dívida, sem pagamento, e instauração de outra. A relação obrigacional não é modificada por outra, mas extinta (...) (2005, p. 429)

A admissão do *parcelamento* como espécie de *novação* seria de duvidosa constitucionalidade, uma vez que temos a seguinte disposição na CRFB:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

O dispositivo constitucional afirma que apenas *lei complementar* pode dispor sobre normas gerais de obrigação e crédito tributário. Tal norma é o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado com *status* de *lei complementar*, e enumera em seu art.156 as *causas de extinção do crédito*. Ocorre que nele não consta a *novação* como hipótese de *extinção do crédito tributário*.

Assim, a aplicação do Código Civil por analogia é inviável, por se tratar de lei ordinária, que estaria criando nova hipótese de *extinção do crédito tributário*, em contradição com a norma constitucional do art. 146, III, letra “b”, da CRFB.

Além disso, destaca-se que as obrigações civis não se confundem com as obrigações tributárias, possuem natureza jurídica distinta e regime jurídico específico, delineado no próprio CTN.

A fim de espantar qualquer dúvida, e reforçar esse raciocínio, algumas leis instituidoras de parcelamentos federais trouxeram disposição expressa de que o parcelamento não é *novação*. Como verificamos do art. 16, §2º da Lei nº 10.522/02:

Art. 16, § 2º - O parcelamento será formalizado, mediante a celebração de contrato de confissão, consolidação e parcelamento de dívida, sem implicar novação, junto ao Banco do Brasil S.A., na qualidade de agente financeiro do Tesouro Nacional. (grifei)

Consta também no art. 16 da MP nº 303/06, que instituiu o REFIS III: “Art. 16 - A inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata a presente Medida Provisória não implica novação de dívida.” Bem como no artigo 8º da Lei nº 11.941/09, o REFIS da Crise: “Art. 8º - A inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implica novação de dívida.”

Ainda temos no mesmo sentido o art. 65, §22 da Lei nº 12.249/10, que cuida do parcelamento de débitos administrados por autarquias e fundações públicas federais.

Ademais, a inclusão do *parcelamento* no art. 151, VI, CTN, pela LC 104/01, deixou claro se tratar de *suspensão da exigibilidade*, e não de *extinção do crédito*, afastando ainda mais a figura da *novação*, que pressupõe a extinção creditícia.

1.3. Efeitos do deferimento

Fixada a premissa de que o *parcelamento* é uma espécie do gênero da *moratória*, faz-se necessário tecer considerações a respeito desse instituto.

A *moratória* é a paralisação temporária da exigência do tributo, que possibilita o pagamento a posteriori de forma unitária, ou parcelada (CARVALHO, 2014, p. 409). Com a concessão da *moratória*, o tributo não pode ser cobrado, isto é, há *suspensão da exigibilidade* do crédito (ICHIHARA, 2006, p. 169).

Assim, o *parcelamento* implica na *suspensão da exigibilidade* do crédito tributário, e não do crédito em si. Em outras palavras, suspende-se o direito de postular o cumprimento da obrigação, de exigir, após o lançamento tributário, a cobrança da dívida. (CARVALHO, 2014, p. 407-408).

Logo, uma vez deferido e regularmente cumprido, o *parcelamento* impede o próprio ajuizamento da execução fiscal (LOPES, 2005, p. 310), pois, mesmo existindo título executivo – Certidão de Inscrição na Dívida Ativa (art. 784, IX, do CPC) – lhe faltará exigibilidade, o que inviabiliza a execução, nos termos do art. 783 do CPC.

Nesse sentido, exsurtem diversos julgados do STJ que decidiram pela extinção de execuções fiscais propostas após o deferimento de parcelamentos, vide o AgRg no REsp 1.352.638/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 02/10/2014, DJe 09/10/2014; REsp 1.086.881/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/03/2009, DJe 16/04/2009; REsp 1.001.049/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; REsp 279.033/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/04/2002, DJ 06/05/2002, p. 268, etc.

Por outro lado, tem-se situação distinta quando já há execução fiscal ajuizada e, então, há deferimento de parcelamento tributário. Nesse caso, o executado não pode pedir a extinção da execução fiscal, somente sua suspensão.

A Primeira Seção do STJ pacificou a questão no REsp nº 957.509/RS, pelo procedimento de recursos repetitivos, quando decidiu que o pedido de *parcelamento* não implica na extinção do feito executivo. A extinção só ocorrerá se, à época do ajuizamento da execução fiscal, existia homologação expressa ou tácita do pedido de parcelamento. Caso o deferimento ocorra após o ajuizamento, cabível apenas a suspensão do feito.

Destaca-se que o ato que suspende a exigibilidade do crédito não é o pedido de *parcelamento*, mas o deferimento dele pela autoridade administrativa, é o deferimento que definirá se uma execução deve ser extinta ou suspensa. Vejamos precedente do STJ nesse sentido, o REsp 957.509/RS, de relatoria do Min. LUIZ FUX, em sede de recursos repetitivos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO FISCAL (PAES) PROTOCOLIZADO ANTES DA PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA À ÉPOCA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PERFECTIBILIZADA APÓS O AJUIZAMENTO DA DEMANDA. EXTINÇÃO DO FEITO. DESCABIMENTO. SUSPENSÃO DO PROCESSO. CABIMENTO.

1. O parcelamento fiscal, concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, à luz do disposto no artigo 151, VI, do CTN.

2. Consequentemente, a produção de efeitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário, advindos do parcelamento, condiciona-se à homologação expressa ou tácita do pedido formulado pelo contribuinte junto ao Fisco.

(...) 7. À época do ajuizamento da demanda executiva (23.09.2003), inexistia homologação expressa ou tácita do pedido de parcelamento protocolizado em 31.07.2003, razão pela qual merece reparo a decisão que extinguiu o feito com base nos artigos 267, VI (ausência de condição da ação), e 618, I (nulidade da execução ante a inexigibilidade da obrigação consubstanciada na CDA), do CPC.

8. É que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, perfectibilizada após a propositura da ação, ostenta o condão somente de obstar o curso do feito executivo e não de extingui-lo.

(...) 10. Recurso especial provido, determinando-se a suspensão (e não a extinção) da demanda executiva fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 957.509/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010, grifei)

A suspensão, além de evitar que o patrimônio do devedor sofra constringimentos em eventual execução fiscal, garante ao contribuinte situação de regularidade. De modo que ele poderá exigir a Certidão de Regularidade Fiscal, nos termos do art. 206 do CTN, o que é interessante para aqueles que intencionem contratar com a Administração Pública, por se tratar de requisito indispensável para habilitação em licitações, nos termos do art. 27, IV da Lei nº 8.666/93.

A *suspensão da exigibilidade do crédito* também implica na suspensão do registro do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin), quando este disser respeito unicamente ao débito parcelado, nos termos do inciso II do art. 7º da Lei nº 10.522/02. A suspensão do registro no Cadin é de primordial importância para aqueles que desejem realizar operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; obter concessão de incentivos fiscais e financeiros; ou a celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos.

Outro efeito significativo para os devedores é a possibilidade da repercussão da suspensão da exigibilidade do crédito na esfera penal, quando se esteja respondendo por crime contra a ordem tributária.

Disposição nesse sentido foi positivada no art.15 da Lei nº 9.964/00, o REFIS I, e tratou expressamente da suspensão da pretensão punitiva em relação aos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, e os de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

(grifei)

Além dela, outras leis posteriores, também reproduziram a disposição. Porém, no art. 9º da Lei nº 10.684/03, que institui o REFIS II, ou PAES, a suspensão da punibilidade poderá ocorrer mesmo se a adesão ocorrer após o recebimento da denúncia:

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de

1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

(grifei)

1.4. Modalidades

Segundo o art. 155-A do CTN, o *parcelamento* é concedido na forma e condições estabelecidas pela lei específica que o prevê.

Assim, o legislador tem liberdade para escolher se o pagamento será em parcelas iguais, em prazo determinado, ou indeterminado. Pode ainda escolher se serão parcelas variáveis, por exemplo, quando determina que elas serão equivalentes a um percentual do faturamento, como é o caso da Lei nº 10.684/03, que instituiu o PAES ou REFIS II. Vejamos como ela dispôs:

Art. 1º, § 3º - O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a:

I – um inteiro e cinco décimos por cento da receita bruta auferida, pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e às microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no disposto no art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, observado o disposto no art. 8º desta Lei, salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, o prazo mínimo de cento e vinte meses;

§ 4º - Relativamente às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e às microempresas e empresas de pequeno porte, enquadradas no disposto no art. 2º da Lei no 9.841, de 5 de outubro de 1999, o valor da parcela mínima mensal corresponderá a um cento e oitenta avos do total do débito ou a três décimos por cento da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, o que for menor, não podendo ser inferior a: (...)

(grifei)

Assumindo que o *parcelamento* é espécie de *moratória*, é de interesse discorrer sobre as modalidades que esta pode assumir, quais sejam: *em caráter geral e em caráter individual*.

A *moratória em caráter geral* é a concedida de forma ampla, pois alcança a generalidade dos contribuintes, indistintamente. Essa modalidade não requer a análise individualizada de particularidades ou peculiaridades de cada contribuinte, concede-se a *moratória* de forma indeterminada a uma categoria profissional, setor produtivo, grupo de categorias profissionais ou a toda uma região.

Ela é criada, normalmente, para amenizar a situação dos contribuintes afetados por catástrofes, crises financeiras, enchentes, secas, pragas, etc. Por exemplo, suspende-se a cobrança de tributos, por determinado período, dos devedores de região afetada por desastre natural.

A própria lei instituidora concede a *moratória em caráter geral*, segundo o *caput* do art. 153 do CTN. Tem-se situação distinta no caso da *moratória de caráter individual*, na qual a lei apenas a autoriza, e é o despacho da autoridade administrativa que concede a *moratória*. Como na *moratória de caráter geral* é a lei que a concede, o preenchimento das condições já enseja direito adquirido à suspensão da exigibilidade.

Em regra, a de *caráter geral* é concedida pelo próprio ente competente para a instituição do respectivo tributo, por exemplo, o Estado do Rio de Janeiro em relação ao ICMS.

No entanto, há previsão no CTN de *moratória heterônoma*, que pode ser concedida pela União em relação aos tributos estaduais e municipais, desde que ela conceda também *moratória* aos tributos federais e obrigações de direito privado, nos termos do art. 152, I, CTN.

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

Já a *moratória em caráter individual* é deferida de forma individualizada, particular, pormenorizada, analisando-se a situação de cada devedor. Esta *moratória* é concedida segundo as características individuais, pessoais, ou especiais do sujeito passivo.

A lei apenas autoriza a possibilidade da sua concessão, quem decide se irá concedê-la é a autoridade administrativa, conforme dispõe textualmente o Art. 152, II do CTN: “A *moratória somente pode ser concedida: II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.* ”

A lei instituidora traz condições e requisitos, a autoriza, afinal, segundo o art. 97, VI do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de suspensão de créditos tributários. Entretanto, é a administração que confere, dá concretude à lei e concede a moratória por meio de um ato administrativo plenamente vinculado, um despacho administrativo, aferindo o preenchimento das condições e requisitos, caso a caso.

Quando o legislador escolhe a *moratória em caráter individual* está sendo mais seletivo, segundo os critérios de política tributária que decidiu adotar. Ele elege e verifica determinadas condições para escolher os contribuintes que serão beneficiados.

A *moratória em caráter individual* é aquela normalmente utilizada nos parcelamentos tributários federais, pois concede maior controle à Fazenda e previsibilidade de arrecadação. O sujeito passivo da obrigação tributária, por meio de uma *confissão de dívida*, pede o parcelamento dos débitos, que pode ou não ser concedido.

Ichihara ressalta que, não obstante o *parcelamento* seja um tipo de *moratória*, são institutos que não se sobrepõem perfeitamente, pois o *parcelamento* é mais restrito, pressupõe a *confissão* do contribuinte, o que não está presente em toda e qualquer *moratória*, e que o parcelamento seria sempre em caráter individual:

Juridicamente existem diferenças entre moratória e parcelamento. O parcelamento é sempre individual e deve ser requerido pelo contribuinte, o que não acontece com a moratória, que pode ser em caráter geral. (2006, p. 170)

1.5. Procedimento e Regime Jurídico

Como visto, o *sujeito passivo* da obrigação tributária, contribuinte ou responsável, só terá a exigibilidade do crédito suspensa pelo *parcelamento* após o deferimento, ou seja, o *despacho* da autoridade administrativa que lhe autorize a adesão.

Tal *despacho* deve ser precedido de um procedimento administrativo no qual se irá verificar o preenchimento dos requisitos legais que autorizam a adesão.

Eis que surge uma dúvida, a concessão do *parcelamento* é ato vinculado ou discricionário? Ao que parece, deve-se interpretar a expressão “despacho da autoridade administrativa”, como um ato administrativo vinculado (e não discricionário), em relação ao *objeto* ou *conteúdo* do ato administrativo, quer dizer, não é possível admitir que o Fisco decida

como, quando e para quem será concedida o *parcelamento* se os requisitos legais estiverem presentes.

Embora o art. 155-A do CTN confira à lei específica as formas e condições do parcelamento, a atividade administrativa tributária tem natureza plenamente vinculada, nos termos do art. 3º do CTN.

Por isso, as exigências para a adesão ao *parcelamento*, e a forma pela qual ele ocorrerá (número de parcelas, juros, exclusão, penalidades, etc.) devem estar disciplinadas na lei de regência, em decorrência da observância ao princípio da legalidade tributária, não havendo margem para discricionariedade administrativa.

Nesse sentido, a lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 205):

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...”.

Porém, a jurisprudência entende que há discricionariedade do Fisco para aferir a presença dos *motivos de fato* para o deferimento do parcelamento. Quer dizer, se a lei elege determinada situação de fato, digamos limitando o *parcelamento* às empresas localizadas em regiões afetadas pela seca, a discricionariedade da autoridade administrativa reside unicamente na verificação do preenchimento dos requisitos fáticos, previstos em lei, que autorizam a edição do ato.

Desta feita, a posição da doutrina não conflita com a dos tribunais, aquela cuida da vinculação do *conteúdo* do ato administrativo, enquanto esta fala em discricionariedade do *motivo* do ato administrativo.

Em outras palavras, após admitido que estão presentes os requisitos de *fato* (discricionariedade de motivo), e deferido o *parcelamento*, nasce para o *devedor* o direito líquido e certo de ter seu crédito parcelado nas condições legais (vinculação de conteúdo). Vejamos decisão do STJ na qual essa diferença restou bem esclarecida:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTARIO.
PARCELAMENTO. DISCRICIONARIEDADE.

1. O parcelamento de debito fiscal, de conformidade com as regras da Portaria 561/94, se apresenta com características de ato discricionário da atividade administrativa e subordinado a exame de matéria fática.
2. Não há como vigorar regras de beneficio fiscal, como é o relativo a parcelamento de debito fiscal, em contraste com disposição legal.

(...) 4. O direito ao parcelamento só ocorre após ser concedido pela autoridade administrativa que a lei fixa como competente para apreciá-lo, por envolver atividade discricionária e exame de matéria fática. **Só surge direito líquido e certo para o contribuinte quando, após ser concedido, houver resistência na instância inferior.**

5. Com a edição da Medida Provisória 812/94, de 30.12.94, convertida na Lei 8.981/95, cessou, a toda evidência, as disposições da Portaria 561/94.

6. Mandado de segurança denegado.

(MS 4.435/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/1997, DJ 15/12/1997, p. 66183)

Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 204) alerta que, apesar da discricionariedade na verificação dos *motivos* do ato administrativo, essa liberdade não pode se confundir com arbitrariedade ou ilegalidade. As exigências devem ser claras, e bem delimitadas na lei, e só podem ser formuladas durante o procedimento, sendo vedado ao Fisco, após conceder o *parcelamento*, exigir outras num segundo momento. Uma vez concedido o *parcelamento*, ele só poderá ser afastado se descumpridos os requisitos legais, inviável portanto, posteriores exigências veiculadas em portarias, resoluções ou qualquer ato infralegal.

Achamos por bem destacar que, uma vez concedido o *parcelamento*, não há espaço para o Fisco inovar, pressupõe-se que já foram aferidos os requisitos legais, novos não poderão ser exigidos, tampouco pode-se demandar apresentação de outras garantias para a manutenção no *parcelamento*. O STJ tem diversos julgados nesse sentido, conforme podemos verificar da ementa do REsp 1.012.866/CE:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. DESDE QUE CUMPRIDO O PARCELAMENTO. CABIMENTO. PRECEDENTES.

(...) 2. Jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte no sentido de que é exigência para o fornecimento de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa o regular parcelamento do débito das obrigações assumidas pelo contribuinte.

3. Nesse sentido: - Estando regular o parcelamento da dívida, com o cumprimento, no prazo, das obrigações assumidas pelo contribuinte, não lhe pode ser negado o fornecimento da CND. A dívida fiscal parcelada não é exigível fora dos termos negociados, sendo descabida a exigência de garantia posterior. (AgRg no Ag. 310.429/MG, Rel. Min. Paulo Gallotti, DJ de 24/09/2001).

- O contribuinte tem direito à certidão de que trata o artigo 206, do Código Tributário Nacional, mesmo na hipótese de parcelamento do respectivo débito, desde que as parcelas venha sendo pagas

regularmente. (AgRg no Ag. 248.960/PR, Desta Relatoria, DJ de 29/11/2006).

- O parcelamento, que é espécie de moratória, suspende a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, I e VI). Tendo ele sido deferido independentemente de outorga de garantia, e estando o devedor cumprindo regularmente as prestações assumidas, não pode o fisco negar o fornecimento da certidão positiva com efeitos de negativa (REsp 369.607/SC, 2a Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 23.05.06; AgRg no REsp 444.566/TO, 1a Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004). (REsp 833.350/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/08/2006).

- Uma vez deferido o pedido de parcelamento da dívida tributária e cumpridas as obrigações assumidas para com o INSS, não pode este negar-se a expedir certidão positiva de débito com efeito de negativa, alegando, para tanto, inexistir garantia, cuja prestação não fora exigida do sujeito passivo por ocasião do referido pleito. (REsp 498.143/CE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 02/08/2006) 4. Recurso especial provido.

(REsp 1012866/CE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 30/04/2008)

Por outro lado, há condições que continuamente devem ser cumpridas e conferidas, mesmo após a adesão, e seu descumprimento irá resultar na exclusão do parcelamento, como é o exemplo evidente do adimplemento das prestações. A título de exemplo, vejamos a redação do art. 7º da Lei nº 10.684/03, o PAES, ou REFIS II:

Art. 7º O sujeito passivo será excluído dos parcelamentos a que se refere esta Lei na hipótese de inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidos nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003. (grifei)

Como o art. 155-A do CTN concede liberdade à lei instituidora para fixar as condições de cada parcelamento, a tolerância ao inadimplemento das parcelas pode variar. Enquanto o REFIS II excluía quem estivesse inadimplente por seis meses alternados, o parcelamento da Lei nº 10.522/02 era rescindindo com apenas três meses alternados, vejamos:

Art. 14-B. Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

I – de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; ou

II – de 1 (uma) parcela, estando pagas todas as demais.

De fato, cada parcelamento possui um procedimento particular, característico, podendo haver disposições semelhantes, caso do art. 14-B do REFIS I, que estabelecia

“*imediata rescisão do parcelamento*”, o que se aproximava do disposto no art. 12 da Lei nº 10.684/03, o REFIS II:

Art. 12. A exclusão do sujeito passivo do parcelamento a que se refere esta Lei, inclusive a prevista no § 4º do art. 8º, independentemente de notificação prévia e implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado (...) (grifei)

Por outro lado, o art. 1º, §9º da Lei nº 11.941/09, que instituiu o REFIS IV, “REFIS da Crise” ou “REFIS da Copa”, impunha a necessidade de cientificação do devedor antes da rescisão:

Art. 1º, § 9º - A manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança. (grifei)

A lei instituidora ainda poderá dispor sobre outros aspectos, por exemplo, a exclusão de multas. A LC 104/01 incluiu no art. 155-A, §1º, do CTN a regra de que o *parcelamento* não exclui a incidência de juros e multas, mas permitiu a possibilidade que a lei instituidora do *parcelamento* disponha em sentido contrário.

Na realidade, a LC 104/01 quis, nesse ponto, afastar a tese de que a adesão ao *parcelamento*, por meio de confissão de dívida, equivaleria à *denúncia espontânea*. Se fosse considerada *denúncia espontânea*, restaria afastada a responsabilidade por infrações, logo, das multas (AMARO, 2011, p. 407-408).

Desse modo, a lei demoveu o ímpeto dos contribuintes que se insurgiam contra as multas, alegando que o *parcelamento* equivaleria à *denúncia*. Agora, as multas só poderão ser afastadas se a lei de parcelamento expressamente instituir hipótese de anistia para aqueles que aderirem.

Em suma, o procedimento e regime jurídico de cada *parcelamento* são variáveis, e dependem da política tributária do ente que editou a lei. Contudo, há disposições que são recorrentes nas diversas leis, como é o caso daquela que impõe a *desistência da ação* e que reconhece o deferimento do parcelamento como *confissão de dívida*. Ambas constituem objeto deste trabalho, a serem tratadas a seguir com maior detalhe.

2. Confissão de dívida

2.1. Parcelamento como confissão de dívida

As leis de parcelamento federal enunciam que o *pedido de parcelamento*, uma vez deferido, implica em uma *confissão de dívida* irretratável por parte do devedor tributário.

O REFIS I, instituído pela Lei nº 9.964/00, já trazia disposição nesse sentido: “Art. 3º - A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a: I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º”. A qual também foi reproduzida no art. 12 da Lei nº 10.522/02, que institui o chamado parcelamento ordinário:

Art. 12. O pedido de parcelamento deferido constitui **confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação. (grifei)

Texto quase idêntico consta do art. 15, I, da Lei nº 10.684/03, que instituiu o REFIS II. No entanto, a partir da MP nº 303/06, que criou o REFIS III, ou PAEX, passou-se a detalhar a *confissão de dívida* como uma confissão de dívida extrajudicial, prevista no CPC/73, conforme o art. 1º, § 6º da MP nº 303/06

Art. 1º, § 6º - A opção pelo parcelamento de que trata este artigo importa confissão de dívida irrevogável e irretratável da totalidade dos débitos existentes em nome da pessoa jurídica na condição de contribuinte ou responsável, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do CPC e sujeita a pessoa jurídica à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Medida Provisória. (grifei)

A mesma disposição se repetiu no art. 5º da Lei nº 11.941/0965, o REFIS IV (REFIS da Crise ou REFIS da Copa); também no art. 65, § 16, da Lei nº 12.249/10, que possibilitou o parcelamento dos débitos administrados por autarquias e fundações públicas federais; e nos arts. 39, § 13 e art. 40, §15, da Lei nº 12.865/13 que permitiu parcelamento de PIS e COFINS para bancos, e IRPJ e CSLL sobre os lucros de pessoa jurídica auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

Em relação aos dispositivos que fazem remissão expressa ao Código de Processo Civil, não há dúvidas do que se está a falar. Porém, no texto do REFIS I e do parcelamento ordinário federal fala-se apenas em “confissão de dívida”. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula nº 300, com os seguintes dizeres: “*O instrumento de confissão de dívida,*

ainda que originário de contrato de abertura de crédito, constitui título executivo extrajudicial.”

Levando em conta o enunciado sumular, seria a *confissão de dívida*, decorrente de parcelamento, um título executivo extrajudicial?

Para responder a essa indagação, é necessário saber se a *confissão* em parcelamento se enquadra em alguma das hipóteses do art.784 do CPC, que elenca no rol de títulos executivos extrajudiciais.

A partir de uma leitura simples, verificamos que a *confissão* não se enquadra nos incisos I, V, VI, VII, VIII, IX, e X que tratam de títulos de crédito, contratos, e créditos decorrentes de foro, laudêmio ou de aluguel de imóvel, ou taxas e condomínio e certidão de dívida ativa.

As outras hipóteses de título extrajudicial são: escritura ou documento público, assinado pelo devedor; o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado; bem como todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.

Esses incisos tem o objetivo de tornar exequíveis, indistintamente, obrigações de dar ou de fazer, desde que constem dos instrumentos citados como títulos extrajudiciais, uma vez que a lei não estabelece o conteúdo do documento (ASSIS, 2013, p. 200).

Certamente que a *confissão de dívida* decorrente de parcelamento também não se enquadra no conceito de escritura pública, que é um documento notarial, nas palavras do art. 108 do Código Civil: “*escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País*”. Tampouco cuida-se de *transação*, conforme já exposto quando discorreremos sobre a natureza jurídica do parcelamento.

Então resta saber se a *confissão* poderia ser considerada título executivo por ser instrumento público ou particular.

A *confissão de dívida* decorrente de *parcelamento*, feita perante autoridade administrativa, no âmbito de um procedimento administrativo, a respeito de uma obrigação tributária, não tem caráter privado, e sim de direito público. Assim sendo, cuida-se de um *instrumento público*, como pode-se verificar da definição que o STJ adotou no REsp 487.913/MG :

PROCESSUAL CIVIL. TÍTULOS EXECUTIVOS
EXTRAJUDICIAIS. DOCUMENTO PÚBLICO. CÁLCULOS
ARITMÉTICOS. LIQUIDEZ DO TÍTULO. PRECEDENTES DESTA
CORTE.

(...) A melhor interpretação para a expressão documento público é no sentido de que tal documento é aquele produzido por autoridade, ou em sua presença, com a respectiva chancela, desde que tenha competência para tanto.

(...) Recurso Especial provido.

(REsp 487.913/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/04/2003, DJ 09/06/2003, p. 188, grifei)

Se considerarmos a *confissão de dívida* oriunda de *parcelamento* como um instrumento público, então ela seria um título executivo? Não, seria equivocado concluir de forma positiva.

Isso, porque não é o papel em si que é executável, mas a obrigação ali contida. Nesse mesmo sentido, Alexandre de Freitas Câmara esclarece que “*título executivo não é o documento, público ou particular, mas o ato jurídico que ele representa*” (CÂMARA, 2011, p. 188-189).

Por isso, o reconhecimento de uma obrigação, seja por instrumento público ou particular, é tradicionalmente chamado de *confissão de dívida*, pois o título executivo consubstancia a existência de uma obrigação. Assim sendo, o *instrumento* é apenas a forma e não o ato jurídico

O termo *confissão de dívida* usado nos programas de *parcelamento* consta de formulários preenchidos por quem requer o benefício. Tais formulários não podem ser considerados títulos executivos extrajudiciais, pois os particulares não têm poder de reconhecer a existência de obrigações tributárias.

As obrigações tributárias não têm a mesma natureza das obrigações civis, enquanto estas são norteadas pelo *Princípio da Autonomia da Vontade*, e pode ser convencionalmente reconhecidas, aquelas decorrem exclusivamente da lei, e não da vontade dos particulares, são sempre *ex lege*, norteadas pelo *Princípio da Legalidade*. Logo, a vontade do devedor não tem o condão de reconhecer ou criar uma obrigação, apenas a lei.

A corroborar essa assertiva, Hugo de Brito Machado Segundo também defende que, como a obrigação tributária tem natureza *ex lege*, ou seja, nasce da hipótese de incidência prevista na lei, e não da vontade do sujeito passivo, a circunstancia de haver ou não uma

confissão de dívida é irrelevante se o crédito tributário não estiver amparado na lei e na Constituição (SEGUNDO, 2012, p. 206).

Além disso, mesmo que admitida a *confissão* como instrumento público, seria inviável a sua execução judicial, uma vez que a sua *exequibilidade* pressupõe que a obrigação ali contida seja *certa, líquida e exigível*, o que não ocorre no caso, pois, se o *parcelamento* estiver regular, é uma causa de *suspensão de exigibilidade* do crédito, conforme dito anteriormente, e sequer poder-se-á iniciar a execução.

Então, feitas essas considerações, verifica-se que a *confissão de dívida* oriunda de *parcelamento* não serve como título executivo. Entretanto, isso não quer dizer que esteja despida de valor jurídico. Ao analisar o tema, o saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, relator no REsp nº 927.097/RS, reconheceu a impossibilidade da *confissão de dívida* criar uma obrigação tributária, contudo, ressaltou que a *confissão* do contribuinte repercute e vincula o devedor em relação aos fatos, nos seguintes termos:

Realmente, considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária, não se pode certamente admitir a hipótese de sua criação por simples ato de vontade das partes. A legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua instituição é, por isso mesmo, passível de controle pelo Poder Judiciário. Todavia, no que se refere às circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias, essas certamente são colhidas pela força vinculante da confissão de dívida e da cláusula de irrevocabilidade. Não fosse assim, não teriam eficácia alguma as inúmeras disposições da legislação tributária, freqüentes na esfera federal, estadual e municipal, prevendo essa espécie de confissão como condição indispensável para que o contribuinte possa usufruir de moratória ou de outros benefícios de natureza fiscal. (grifei)

No que tange à *confissão de dívida*, o STJ reconheceu que a disposição constante das leis de *parcelamento* se refere somente a fatos, é incapaz de criar uma obrigação tributária, tipicamente *ex lege*, por mera declaração de vontade.

Afinal, adotou-se o conceito processual de *confissão*, que é o de reconhecer fatos que depõe contra o confitente, instituto que passará a ser estudado fim de determinar em que medida impacta na discussão judicial do crédito tributário.

2.2. Conceito de confissão

A doutrina processual é relativamente tranquila no que se refere à definição do instituto da *confissão*. O célebre processualista Humberto Theodoro Júnior traz o conceito de João Monteiro e Lessona, *in verbis*:

confissão é a declaração, judicial ou extrajudicial, provocada ou espontânea, em que um dos litigantes, capaz e com ânimo de se obrigar, faz da verdade, integral ou parcial, **dos fatos** alegados pela parte contrária, como fundamentais da ação ou da defesa (JÚNIOR, 2005, p. 396, grifei)

A lei processual por sua vez, no art. 389 do CPC/15, também trouxe um conceito de *confissão* com conteúdo idêntico ao revogado art. 348 do CPC/73, vejamos:

Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário. (grifei)

Também nesse sentido, Didier Jr. explica que a *confissão* é uma declaração da ciência de um *fato*, não se trata de declaração de vontade destinada a produzir determinado efeito jurídico, pois não se confunde com ato negocial. O ato de confessar equivale a revelar algo a alguém, é a comunicação de um *fato* (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014, p. 117).

Assim, a *confissão* pressupõe um *elemento subjetivo*, que é o sujeito declarante, a *parte* quando a *confissão* ocorre no âmbito processual; um *elemento intencional*, que é a vontade de declarar um *fato*, também chamado de *animus confitendi*; e um *elemento objetivo*, que é o *fato* ser contrário ao confitente.

Se a *confissão* for produzida em juízo é chamada *judicial*, feita nos autos e tomada por termo, mas se ela ocorrer fora de um processo judicial, perante a parte contrária ou terceiros, é denominada *extrajudicial*, como é o caso da *confissão* no âmbito do parcelamento.

O art. 353 do CPC de 1973, já revogado, afirmava que a *confissão extrajudicial* tinha a mesma eficácia probatória da *judicial*, e que também poderia estar contida em testamento. Ao que parece, mesmo que não tenha sido repetida no CPC/15, a disposição ainda se aplica, pois o novo texto não restringiu a forma da *confissão extrajudicial*, apenas ressaltou, no art.394 do CPC/15, que se ela for oral terá sua eficácia condicionada aos casos nos quais a lei exija prova literal.

Ainda é possível classificar a *confissão* em *real*, quando a *confissão* é efetivamente realizada pelo *confitente*, como ocorre nos *parcelamentos*, pois ela se materializa pelo pedido do *devedor*. Sua contraparte é chamada *confissão ficta*, pois, na realidade, a pessoa não confessa, a lei cria uma ficção jurídica na qual se considera que houve a *confissão*, como quando se presumem verdadeiros os fatos alegados pelo autor se o réu é revel (art. 344, CPC); ou se a parte não comparece ao depoimento pessoal após intimação pessoal (art. 385, §1º, CPC), segundo leciona Fredie Didier Jr. (2014, p. 121).

2.3. Natureza Jurídica

Afastada a hipótese de *confissão* como título executivo, a lei a trata como um meio de prova, o que se extrai do art. 212, I, do Código Civil – “Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I - *confissão*;” – bem como do antes mencionado art. 389 do Código de Processo Civil.

Cuida-se, portanto, de um meio de prova *típico* – pois a *confissão* é prevista expressamente no Código de Processo – cuja declaração é um ato jurídico *stricto sensu* – ato voluntário cujos efeitos estão previstos na lei.

Ou seja, as consequências jurídicas da *confissão* decorrem da lei, não estão na esfera de disponibilidade do *confitente*, nem estão sujeitas à condição ou termo, pois não se está a tratar de um *negócio jurídico*, e sim de *ato jurídico* em sentido estrito. A regra do art. 395 do Código de Processo deixa isso bem claro, ao determinar a indivisibilidade da *confissão*:

Art. 395. A *confissão* é, em regra, indivisível, não podendo a parte que a quiser invocar como prova aceitá-la no tópico que a beneficiar e rejeitá-la no que lhe for desfavorável, porém cindir-se-á quando o *confitente* a ela aduzir fatos novos, capazes de constituir fundamento de defesa de direito material ou de reconvenção.

Assim, a vontade do *confitente* se dirige apenas a declarar um *fato*, e não à produção de efeitos jurídicos, não tem o condão de moldar os efeitos decorrentes da *confissão*, estes advém da lei.

É importante frisar que a *confissão* é um *meio de prova*, portanto, não se confunde com outros institutos processuais tais como a *renúncia*, o *reconhecimento jurídico do pedido* ou a *desistência da ação*.

A *desistência da ação* se refere à abdicação do *direito de ação*, o direito de provocar a jurisdição, de estar em juízo, e gera a extinção do processo *sem resolução de mérito* (art. 485, VIII, CPC/15).

Já a *renúncia* é situação na qual o autor abdica do *direito material* que pretende, sobre o qual se funda a ação.

Por outro lado, o *reconhecimento jurídico do pedido* é a aceitação, por parte do réu, das consequências jurídicas que são pretendidas pelo autor, decorrentes dos fatos alegados, ou seja a pretensão do autor. Segundo Carnelutti, trata-se de um *negócio jurídico unilateral dispositivo* (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014, p. 119), portanto, tem natureza distinta da *confissão*.

Como a *confissão* tem como objeto apenas declarar a ocorrência de *fatos* contrários ao interesse do confitente, ela não resolve o mérito. Entretanto, caso haja a homologação de *renúncia* ou *reconhecimento jurídico do pedido*, haverá uma sentença com resolução de mérito, nos termos do art. 487, III, “a” e “c” do CPC/15.

Além do mais, mesmo que parte tenha confessado determinado *fato*, isso não implica, necessariamente, que as consequências jurídicas lhe serão desfavoráveis, ou que o juiz tenha que decidir contra o *confitente*, uma vez que o julgador é regido pelo *Princípio do Livre Convencimento Motivado*. De modo que um réu revel, apesar de ter incorrido numa *confissão ficta*, pode muito bem sair vencedor da demanda.

DIDIER JR. explica que a confusão histórica entre *confissão* e *reconhecimento da pretensão* remonta ao direito romano. Na antiguidade, adotava-se terminologia similar, havia o instituto da *confessio in iure*, que deu origem ao moderno *reconhecimento do pedido*, e instituto distinto chamado de *confessio in iudicio*, que originou a atual *confissão* (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014, p. 119).

A *confissão* também não se confunde com a *admissão*, enquanto aquela é uma conduta positiva, comissiva, há a prática de um ato nesse sentido, um *facere* da parte no sentido de reconhecer qualquer fato em detrimento do próprio interesse; a *admissão* é uma conduta negativa, omissiva, passiva, um *non facere* da parte, que deixa de contestar os fatos alegados pela outra parte no momento oportuno.

Apesar de ambas resultarem na dispensa da produção de provas, conforme se lê do art. 374 do CPC/15, são eventos distintos. O advogado com mera procuração geral de foro, por exemplo, não pode *confessar*, mas pode *admitir*. A lei ainda diferencia o tratamento entre

confissão e *admissão*, há possibilidade de ação anulatória de *confissão*, mas não de *admissão*; a *confissão* não admite prova em contrário pois houve preclusão lógica, mas a *admissão* gera uma presunção relativa que pode ser afastada (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014, p. 120-121).

Já dizia o provérbio: “Há três coisas na vida que nunca voltam atrás: a flecha lançada, a palavra pronunciada e a oportunidade perdida.” Poderíamos dizer que a *confissão* é a palavra dita que não volta atrás, pois uma de suas características é a irrevogabilidade.

O CPC/15, em seu art. 393, atendendo às críticas doutrinárias, aboliu o termo “*revogação*” que constava no art. 352 do CPC/73, e adotou o termo “*anulação*”, caso a *confissão* tenha decorrido de *erro de fato* ou de *coação*. Isso, porque sempre se entendeu que a *confissão* é irrevogável, conforme este mesmo artigo passou a dispor expressamente.

Desta feita, são redundantes as leis de *parcelamento* que estabelecerem que a *confissão* é irrevogável, pois essa característica, além de amplamente defendida pela doutrina, já consta do art. 214 do Código Civil de 2002: “*Art. 214. A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.*”

2.4. Requisitos

Segundo Humberto Theodoro Júnior, há três requisitos de *eficácia* para que seja possível a *confissão* de determinado fato: o primeiro é a *capacidade civil*, de fato, plena do confitente, o que inviabiliza a *confissão* por um menor incapaz de 14 anos; o segundo é a *inexigibilidade de forma especial* para a validade do ato jurídico confessado, o que impede a *confissão* de atos solenes, como a compra e venda de imóvel e o casamento, e os referentes à questões de estado civil, como filiação; e o terceiro é a *disponibilidade do direito* relativo ao fato confessado.

Há ainda a necessidade de *confissão* conjunta do cônjuge ou companheiro nas ações relativas a bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis alheios, exceto se o regime de casamento for o de separação absoluta de bens.

Da mesma forma, pela literalidade do art. 392, *caput*, e §1º do CPC/5 não se admite a *confissão*, em juízo, de fatos relativos a direitos indisponíveis, ou por incapaz, e se for feita, será considerada *ineficaz*.

Entretanto, parte da doutrina ressalva que a *disponibilidade do direito* não seria um requisito obrigatório à *confissão*, como ilustram as ações de estado, que versam sobre direito tipicamente indisponível. É o caso da *filiação*, o Art. 1.609, IV, do CC/02 autoriza o reconhecimento da paternidade em manifestação direta e expressa perante o juiz (WAMBIER, CONCEIÇÃO, *et al.*, 2015, p. 676).

Ademais, também seria incoerente vedar a *confissão*, sendo que é admitido o reconhecimento extrajudicial da *filiação*, dos filhos havidos fora do casamento diretamente no registro do nascimento – por escritura pública, escrito particular ou testamento (Art. 1.609, I, II e III, do CC/02).

TERESA WAMBIER, trazendo a posição de Luiz Wambier e Eduardo Talamini, afirma que há casos de *direitos indisponíveis* que admitem *transação*, como na fixação do valor das prestações de alimentos. Assim, seria possível admitir a *confissão* mesmo em caso de direitos indisponíveis, quando essa *indisponibilidade for relativa*, quer dizer, quando deriva dos limites impostos pela lei ou convenção particular. Já no caso de uma *indisponibilidade absoluta*, que decorre do próprio bem, do conteúdo do direito que é indissociável do seu titular, aí sim seria vedada a *confissão* (WAMBIER, CONCEIÇÃO, *et al.*, 2015, p. 676-677).

Em relação à *confissão* feita por incapaz, nos termos do art. 392, §§1º e 2º, do CPC/15, o *confitente* deve ter *capacidade de fato*, de exercer pessoalmente o direito sobre o qual confessa, não basta a mera *capacidade de direito* inerente à personalidade jurídica, que se refere à titularização do direito.

Art. 392. Não vale como confissão a admissão, em juízo, de fatos relativos a direitos indisponíveis.

§ 1º A confissão será ineficaz se feita por quem não for capaz de dispor do direito a que se referem os fatos confessados.

§ 2º A confissão feita por um representante somente é eficaz nos limites em que este pode vincular o representado.

(grifei)

A regra também consta do art. 213 do Código Civil:

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

Parágrafo único. Se feita a confissão por um representante, somente é eficaz nos limites em que este pode vincular o representado.

Inclusive, caso o juiz proferisse sentença fundada exclusivamente na *confissão* de incapaz, o art. 485, VIII do CPC/73 trazia a possibilidade de ação rescisória da sentença. A despeito do dispositivo falar em *invalidade*, a doutrina defende que seria caso de *ineficácia* (WAMBIER, CONCEIÇÃO, *et al.*, 2015, p. 678).

Embora a disposição não tenha sido literalmente reproduzida no CPC/15, admite-se a *ação rescisória* sob fundamento do inciso V do art. Art. 966: “A *decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: V - violar manifestamente norma jurídica*” (WAMBIER, CONCEIÇÃO, *et al.*, 2015, p. 678).

HUMBERTO THEODORO JÚNIOR (2005, p. 397) e FREDIE DIDIER JR. (2014, p. 124) frisam que a *incapacidade* é um requisito de *eficácia* da confissão, e não de *invalidade*, o que permite concluir que, mesmo se a declaração não puder ser entendida juridicamente como *confissão*, ela poderá ser valorada como *prova* e influenciar no convencimento do magistrado.

Assim, a incapacidade não invalida totalmente a *declaração* do incapaz, apenas afasta os efeitos jurídicos próprios da *confissão* (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014).

Consequentemente, restringe-se a aplicação do art. 966, V, CPC/15 à decisão fundada exclusivamente em *confissão* de incapaz a qual se tenha dado os efeitos de *confissão*. Dito de outro modo, não será rescindível a decisão que se restringiu a valorar a *confissão* do incapaz como mera *prova*.

2.5. Efeitos da confissão e discussão do crédito

No âmbito do processo administrativo tributário, o pedido de *parcelamento* importa em *confissão de dívida*, que implicará em ato inequívoco de reconhecimento do débito, quer dizer, fazendo às vezes de declaração do contribuinte, constituído o crédito, tal qual o lançamento, vejamos:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL E FINAL - PARCELAMENTO COM CONFISSÃO DE DÍVIDA - FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ART. 33, § 7º DA LEI 8.212/91.

1. A concessão de parcelamento com confissão de dívida constitui para todos os efeitos o crédito tributário, equivalendo às declarações tributárias contidas em GFIP, GIA, DCTF e instrumentos congêneres.
2. Crédito, cujo fato gerador ocorreu em 1995 e foi objeto de parcelamento em 2000, não se encontra decaído.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1187995/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/06/2010, DJe 18/06/2010)

Uma vez constituído o débito tributário, caso o devedor deixe de adimpli-lo, poderá ser executado, sem que o ente tributante tenha que proceder ao lançamento. Todavia o que interesse para o presente estudo são os efeitos dessa *confissão de dívida* para as ações propostas pelo *devedor*.

No âmbito judicial, o principal efeito da *confissão* está na liberação do ônus probatório da parte adversa em relação aos *atos* que lhe favorecessem, nos termos do art. 374, II, do CPC/15. Afinal, como reiteradamente foi dito, a *confissão* tem por objeto *atos*, não uma relação jurídica.

A *confissão* é conhecida como “rainha das provas” em razão do grande poder de convencimento que incute no julgador. A legislação processual reverbera essa concepção, como deixa claro o texto do art. 374, II, do CPC/15, que dispensa de prova os fatos afirmados por uma parte e *confessados* pela parte contrária.

Entretanto, CASSIO SCARPINELLA BUENO explica que, mesmo após a *confissão* de uma das partes, o magistrado deve sopesar essa prova, e verificar, em que medida ela é suficiente para lhe formar a convicção.

A *confissão*, quando verificada, é um elemento a mais que, com maior ou menor intensidade, influenciará na formação da convicção do magistrado a respeito da ocorrência de um fato relevante ou pertinente para a causa. A circunstância de outras provas se fazerem desnecessárias por causa da *confissão* é *consequência* de sua natureza jurídica como *meio* de prova e não a *causa* de sua identificação como tal. É importante acentuar esse entendimento também porque, não fosse assim, a *confissão* acabaria por se sobrepor às demais provas – como, ao longo da evolução do direito processual, se verificou em determinados períodos –, o que, por força dos princípios regentes do direito probatório no direito brasileiro, os constitucionais e os infraconstitucionais, é impensável. (BUENO, 2013, p. 262, grifo próprio)

Quer dizer, a *confissão* pura e simples não importa, de forma imediata no reconhecimento do direito da parte contrária, o juiz ainda estará obrigado a aferir a qualidade da *confissão*, e confrontá-la com as outras provas, em atendimento ao *Princípio do Convencimento Motivado*. Essa afirmação concorre com aquilo que foi dito anteriormente, a

confissão não se confunde com o *reconhecimento da pretensão do autor*, nem *renúncia ao direito*, e as consequências jurídicas não podem ser escolhidas pela parte que confessa.

O Superior Tribunal de Justiça teve entendimento semelhante no REsp nº 1.145.728/MG, ocasião em que, numa ação de responsabilidade civil por erro médico, relativizou os efeitos da *confissão* da parte. Vejamos trecho da ementa do julgado:

DIREITO CIVIL. RESPONSABILIDADE DO HOSPITAL POR ERRO MÉDICO E POR DEFEITO NO SERVIÇO. SÚMULA 7 DO STJ. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 334 E 335 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO.

(...) 6. Ausência de violação do art. 334 do CPC, **porquanto a confissão não vincula o Juízo, que, em razão do princípio do livre convencimento motivado (art. 131 do CPC), dar-lhe-á o peso que entender adequado.**

9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, parcialmente provido, apenas para determinar a incidência da correção monetária a partir da fixação do valor da indenização. Sucumbência mínima da recorrida, razão pela qual se preserva a condenação aos ônus sucumbenciais fixada pelo Tribunal.

(REsp 1145728/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 08/09/2011, grifei)

Por isso que, mesmo existindo *confissão*, nem sempre haverá uma decisão desfavorável àquele que confessa. Exemplificamos o raciocínio com os arts. 1600 e 1602 do Código Civil, que considera insuficiente a *confissão* para se afastar a relação jurídica de paternidade:

Art. 1.600. Não basta o adultério da mulher, ainda que confessado, para ilidir a presunção legal da paternidade.

Art. 1.602. Não basta a confissão materna para excluir a paternidade.

Não há óbice para que esse raciocínio seja aplicado na seara tributária, inclusive, o STJ no REsp nº 1.355.947/ SP, julgado sob o rito de recursos repetitivos, decidiu que a *confissão* oriunda de parcelamento, ou de qualquer outro procedimento, como aquelas constantes em DCTF, GIA, etc., não podem constituir o crédito se o ente tributante tiver decaído do seu poder de lançar, quer dizer, a *confissão* não pode constituir o crédito já extinto pela decadência.

Conclusão, não ocorreram os efeitos jurídicos que o fisco tributante esperava, que seria o de constituir a dívida. Vejamos trecho do voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, no REsp nº 1.355.947/ SP:

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

Isto porque, além de não haver mais o que ser confessado sob o ponto de vista jurídico (os fatos podem ser sempre confessados), não se pode entregar à confissão de débitos eficácia superior àquela própria do lançamento de ofício (arts. 145 e 149, do CTN), forma clássica de constituição do crédito tributário, donde evoluíram todas as outras formas (lançamento por declaração - art. 147, do CTN, lançamento por arbitramento - art. 148, do CTN e lançamento por homologação - art. 150, do CTN). Se a Administração Tributária de conhecimento dos mesmos fatos confessados não pode mais lançar de ofício o tributo, por certo que este não pode ser constituído via auto-lançamento ou confissão de dívida existente dentro da sistemática do lançamento por homologação.

Efetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto (...)

Por tratar de *fatos* que ainda sofrerão valoração do juízo, é que a *confissão* não implica em “*renúncia à pretensão formulada na ação*”, muito menos no “*reconhecimento da procedência do pedido*”, situações que extinguiriam o processo com resolução de mérito, nos moldes do art. 487, III, “a” e “c” do CPC/15.

Conforme mencionado anteriormente, as obrigações tributárias têm natureza *ex lege*, tem origem exclusiva na lei, em obediência ao princípio constitucional da *legalidade*, erigido como direito fundamental. Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem poder de confessar que se obrigou naquilo que apenas a lei pode obrigar, não pode reconhecer uma obrigação tributária em desacordo com o ordenamento jurídico.

A doutrina concorre com esse raciocínio, caso o tributo seja ilegal ou inconstitucional, a *confissão* oriunda de *parcelamento* não impedirá o questionamento judicial do crédito *parcelado*, pois estar-se-ia discutindo matéria de direito, e não de *fato*. Já que a *confissão* só tem relevância quanto aos *fatos* que dão origem ao lançamento, e mesmo assim, esses *fatos* podem ser posteriormente revistos por melhor prova (SEGUNDO, 2012, p. 206).

Na esteira desse raciocínio, o STJ proferiu o já citado precedente REsp nº 927.097/RS, cuja parte relevante da ementa transcreve-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. (...) CONFISSÃO DE DÍVIDA. REVISÃO JUDICIAL. LIMITES. (...)

(...) 3. A **confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos.**

Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico. (...)

(REsp 927.097/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2007, DJ 31/05/2007, p. 410, grifei)

O debate da questão não é tranquilo, de modo que o entendimento hoje prevalente no STJ não era uníssono no próprio tribunal, que veio a decidir, em mais de uma ocasião, em sentidos diametralmente opostos, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IMPOSTO DE RENDA – BENEFÍCIOS RECEBIDOS DE ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – LEI 7.713/88 – ISENÇÃO – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE: SÚMULA 284/STF – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – DISSÍDIO NÃO CONFIGURADO – PARCELAMENTO – CONFISSÃO DE DÍVIDA – DISCUSSÃO JUDICIAL DO DÉBITO.

(...) 4. Hipótese em que houve **confissão de dívida e acordo de dois parcelamentos** subsequentes não honrados pelo contribuinte. Nessas circunstâncias, **não é possível impedir a discussão judicial do que lhe está sendo cobrado pelo Fisco em execução fiscal.** Além disso, trata-se de obrigação decorrente de lei, não se podendo conceber a cobrança acima do devido, mesmo que haja uma confissão de dívida.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

(REsp 852.040/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 11/04/2008, grifei)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ADESÃO AO PROGRAMA FISCAL. PAGAMENTO DA DÍVIDA. EXTINÇÃO DO PROCESSO. ART. 269, V, DO CPC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DEVIDOS.

(...) 2. A adesão ao **parcelamento em que houve assinatura de termo de confissão de dívida equivale à renúncia do direito** sobre o qual se funda a ação, devendo ser extinto o feito com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, V, do CPC. Deveras, **o programa fiscal de quitação de débitos sendo uma opção ao contribuinte, cujas condições estão expressas no regulamento, não há como ser permitido seu ingresso sem o cumprimento das exigências**

legalmente estipuladas. Destarte, reconhecendo a legitimidade do crédito exequendo, v.g., com o pagamento, **o recorrente renuncia ao direito em que se funda a ação de anular o débito fiscal, desaparecendo, a partir de então, o interesse de agir.** (Precedentes: Ag 1.131.013/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ. 04.06.2009; REsp 718.712/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 23/05/2005; REsp 723.172/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, DJ 29.08.2005; REsp 620.378/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 22.06.2004, DJ 23.08.2004; REsp 572.023/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 03.05.2004; REsp 546.075/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 19.12.2003). (...)

(REsp 1061151/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 04/11/2009, grifei)

A celeuma veio a ser solucionada no âmbito do STJ apenas em 2010, quando, em sede de recursos repetitivos, compreendeu-se que a matéria de fato, via de regra, uma vez confessada, não pode ser rediscutida, apenas a de direito; aduziu-se ainda que se a *confissão* estiver eivada de vício – *erro de fato e coação* – é passível de anulação, e rediscussão até mesmo das premissas fáticas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM **ERRO DE FATO** NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. **VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO.** POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL.

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

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

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

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

5. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária,

a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). (...)

(REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011, grifei)

Ou seja, o STJ sedimentou que apenas a matéria fática vincularia o sujeito passivo tributário, que poderia permanecer discutindo a legalidade ou constitucionalidade da exação. E foi além, há possibilidade de discutir o crédito tributário, não se restringindo à matéria de direito, pois, além da *confissão* ser um meio de prova sujeito a juízo de valoração do magistrado com as demais, ela ainda poderá ser afastada, se anulada, nos termos do Art. 393 do CPC: “A *confissão* é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.”

O referido artigo quer salvaguardar o elemento intencional da *confissão*, a vontade em declarar um *fato* deve ser livre e consciente. Caso ocorra *erro de fato* ou *coação*, a *confissão* deve ser anulada. O *erro de fato* ocorre quando o *confitente* tem uma falsa percepção da realidade, dos fatos. E a *coação* se refere à *coação moral*, posto que, se foi física, por exemplo, decorreu de tortura, trata-se de ato nulo, pois sequer há vontade do *confitente*.

Note-se que o art. 352 do CPC de 1973 previa a anulação da *confissão* realizada mediante *dolo*, que teria sido revogado pelo art. 214 do Código Civil de 2002, que falou apenas em *erro de fato* e *coação*. A doutrina permaneceu debatendo se realmente teria ocorrido a revogação do *dolo* como causa de anulação, mas a redação do art. 393 do CPC atual encerrou a discussão ao repetir o texto do Código Civil. Dessa forma, considera-se que o *dolo*, um induzimento para alguém realizar o ato, só é anulável se resultar em erro do *confitente*, incidindo em *erro de fato*.

A mera indução por terceiro para provocar a confissão não enseja a anulação da *confissão*, é possível a confissão provocada (JR., BRAGA e OLIVEIRA, 2014, p. 128-129). Assim, a disposição das leis de parcelamento, que condicionam os devedores a confessar para obter as vantagens do parcelamento, é lícita, não gera, por si só, anulabilidade da confissão.

Logo, havendo *erro de fato* ou *coação*, a *confissão de dívida* do contribuinte no *parcelamento* poderia ser anulada, conseqüentemente, essa prova não subsistiria em relação ao fato gerador, abrindo-se a possibilidade de discussão tanto da matéria de direito, bem como a de fato.

Nesse mesmo sentido, Ichihara leciona:

Mesmo confessado, comprovado o erro, o contribuinte poderá discutir o valor, pois a obrigação tributária não nasce do acordo de vontades ou da confissão, mas da ocorrência do fato gerador, nem mais nem menos (ICHIHARA, 2006, p. 169)

3. Desistência da ação e renúncia ao direito

3.1. Desistência e renúncia como condição para o parcelamento

Outra disposição recorrente nas leis de parcelamento federal é a que estabelece como condição para o deferimento a *desistência de ações* judiciais em curso, e a *renúncia do direito*.

O REFIS I, instituído pela Lei nº 9.964/00, em seu art. 2º, §6º, já trazia disposição nesse sentido:

Art.2º, § 6º - Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.

(grifei)

O mesmo conteúdo foi posteriormente reproduzido no art. 10-A da Lei nº 10.522/02, em relação ao parcelamento para empresário ou a sociedade empresária que pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial:

Art. 10-A, § 2º - No caso dos débitos que se encontrarem sob discussão administrativa ou judicial, submetidos ou não à causa legal de suspensão de exigibilidade, o sujeito passivo deverá comprovar que desistiu expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial, e, cumulativamente, renunciou a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem a ação judicial e o recurso administrativo.

(grifei)

Texto quase idêntico consta do art. 4º, II da Lei nº 10.684/03, que instituiu o REFIS

II.

Art. 4º, II - somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar;

A MP nº 303/06 que criou o REFIS III, ou PAEX, também trouxe a mesma disposição; que se repetiu no art. 6º da Lei nº 11.941/0965, o REFIS IV, REFIS da Crise ou REFIS da Copa, mas que foi mais específico definindo prazo para a *desistência e renúncia*, e cingiu-se às ações que versassem sobre restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos:

Art. 6º - O sujeito passivo que possuir ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deverá, como condição para valer-se das prerrogativas dos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei, desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do caput do art. 269 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento.

Em suma, a maioria dos *parcelamentos* requer a *desistência* de ações em curso, e a *renúncia* sobre os direitos debatidos, como condição para aderir ao *parcelamento*. Conforme explicado anteriormente, a *confissão de dívida* não se confunde com o *pedido de desistência da ação*, ou com a *renúncia*.

Ou seja, a lei confere eficácia de *confissão* ao pedido de parcelamento feito pelo contribuinte, e, além disso, impõe que ele *abdique* de suas defesas administrativas (recursos administrativos), *desista* de ações judiciais em curso, e *renuncie* ao seu direito, quatro situações distintas.

Será que, após a adesão ao *parcelamento*, a *desistência* e a *renúncia* impedirão o devedor de discutir o crédito tributário em juízo?

3.2. Constitucionalidade da exigência

James Marins critica os dispositivos, e entende que as condições de *desistência* e de *renúncia* feririam o *Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição*, por se tratar de direito indisponível, nos seguintes termos:

A regra condicionante da inclusão de certos débitos no Refis – desistência expressa de ação judicial e renúncia a direito – esbarra na garantia individual da inafastabilidade da tutela jurisdicional, segundo

a qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, XXXV, da CF/88). Esta garantia individual do cidadão contribuinte, por posicionar-se no plano constitucional referente aos direitos fundamentais, não pode ser subvertida ou desvirtuada pela lei ordinária e muito menos transformar em moeda de troca entre Fazenda Pública e contribuinte. (...) não é lícito à Fazenda Pública, por ofensa ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional (art. 5º, XXXV, da CF/88), condicionar a inclusão dos valores em aberto que estejam abrangidos em ação judicial à desistência da ação ou à renúncia de direito. Logo, cláusula condicionante dessa natureza deve ser tida por ineficaz na exata medida em que ofende o princípio do direito de ação. (MARINS, 2005, p. 315-316)

Todavia, a posição do eminente doutrinador merece reparos, pois a *renúncia* mencionada pelas leis de parcelamento tem como objeto o direito sobre o qual se funda a ação, e não o *direito de ação*, de forma genérica, *in abstracto*, pois esse sim seria um direito fundamental indisponível. E a *desistência da ação* diz respeito também apenas àquele processo em específico.

O alvo da *renúncia* ou da *desistência* não é o *direito de ação*, direito público subjetivo (*facultas agendi*) e abstrato exercido contra o Estado-juiz na busca de uma tutela jurisdicional, mas somente aquele debatido na ação relativa ao crédito tributário, de conteúdo econômico, de natureza tipicamente disponível, por isso, caberia ao sujeito passivo tributário aferir se lhe é vantajoso abrir mão dele em troca de participar de um programa de parcelamento.

O Excelso Supremo Tribunal Federal, quando decidiu, na SE 5206 AgR/EP, sobre homologação de sentença arbitral estrangeira confirmou que o *direito de ação* é um direito, e não um dever. Assim, não há obrigatoriedade em exercê-lo, cabe ao titular decidir se o utilizará ou não. Logo, não se impõe a utilização da Jurisdição, o conflito não só pode, como, preferencialmente deve ser resolvido por meios alternativos de resolução de conflitos, conforme a redação do art. 3º, §§2º e 3º do CPC/15:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Então, uma vez que o contribuinte deseje a participação em *parcelamento*, não haveria, descumprimento ao *Princípio da Inafastabilidade de Jurisdição* se ele, voluntariamente, abre mão do seu *direito de ação* naquele caso pontual.

3.3. Diferenças entre os institutos

A *desistência da ação* é ato unilateral do autor, que abdica do processo, mas que para ter eficácia, depende de homologação judicial. Nos termos do revogado art. 267, § 4º do CPC de 1973, não haveria necessidade de anuência do réu se feita antes do fim do prazo de resposta, contudo, a doutrina já defendia que não era o prazo, mas a apresentação de defesa que deveria ser considerado como marco para desistência unilateral (DIDIER JR., 2014, p. 593). Atendendo a essas críticas, o art. 485, §6º, do CPC/15 alterou essa regra, atualmente, há desnecessidade de anuência do réu até a apresentação da contestação. E fixou-se o limite temporal para que se requeira essa desistência até a sentença.

A anuência, contudo, seria desnecessária se o próprio réu, em sua defesa, defendesse a extinção do feito sem resolução de mérito, pois nesse caso não haveria interesse dele em resistir à desistência do autor, já que o ato do autor produziria o mesmo efeito (DIDIER JR., 2014, p. 594).

Esse raciocínio poderia ser transportado para o *parcelamento*. Se a lei tributária determina apenas a *desistência*, e o ente tributante o defere, concedendo prazo ao contribuinte para que desista das suas ações, não haveria interesse da respectiva procuradoria estatal em se opor à desistência.

É imprescindível apontar que *desistência da ação*, pura, não implica em disposição do direito material do autor. A *desistência do processo*, terminologia adotada por Fredie Didier Jr., não se confunde com a *renúncia* ao direito material sobre o qual se funda a demanda.

Na *desistência*, o autor decide que não dará mais prosseguimento ao processo, por isso Didier Jr. (Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento, 2014, p. 592), diz que na verdade o termo é equivocado, pois não há *desistência da ação*, mas apenas do processo.

A *desistência do processo* não se refere ao direito demandado, diz respeito apenas ao seguimento do processo, por isso que o art. 267, VIII do CPC de 1973, e o art. 485, VIII do

CPC de 2015 são categóricos ao afirmar que a sentença que extingue o processo não resolverá o mérito da causa.

Na extinção do processo, sem julgamento de mérito, há uma *sentença terminativa* que põe fim à relação jurídico processual sem que haja uma resposta positiva ou negativa em relação ao pedido do autor, segundo Humberto Theodoro Júnior: “*sem outorgar-lhe a tutela jurisdicional, que se revelou inadmissível diante das circunstâncias do caso concreto*” (JÚNIOR, 2005, p. 284). O que autoriza ao autor repropor a ação, nos termos do art. 486 do CPC/15.

Já a *renúncia* prescinde de anuência do réu, e diz respeito ao próprio direito material sobre o qual se litiga, por isso, se o autor renunciar haverá uma *sentença definitiva*, na qual se resolverá o mérito, fazendo coisa julgada material.

Ou seja, a simples *desistência da ação* não impediria o ajuizamento de nova demanda, uma vez que não haverá a eficácia da coisa julgada, mas a *renúncia* sim (JÚNIOR, 2005, p. 290).

A distinção entre os institutos sobressai também na Lei nº 9.469/1997, que dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem entes da administração indireta. O art. 3º estabelece que os representantes judiciais da União e das empresas públicas federais podem concordar com a *desistência da ação*, desde que o autor também *renuncie ao direito* sobre o qual se funda a ação.

Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais, em conjunto com o dirigente estatutário da área afeta ao assunto, poderão autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais.

Art. 3º As autoridades indicadas no caput do art. 1º **poderão concordar com pedido de desistência da ação**, nas causas de quaisquer valores **desde que o autor renuncie expressamente ao direito** sobre que se funda a ação (art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil). (grifei)

Ou seja, a lei federal condicionou que, para o autor *desistir* da ação, teria que *renunciar* também ao direito. Conquanto, na prática, não haverá uma *desistência* da ação, pois se a *renúncia* é obrigatória, não há porque falar em *desistência*, pois haverá uma sentença definitiva, com eficácia da coisa julgada material, que impedirá a rediscussão, nos termos do art. 487, III, “c” do CPC/15.

O Superior Tribunal de Justiça considerou válida essa disposição, autorizando que o réu, sendo a Fazenda Pública, se negue a anuir com a *desistência* se esta não vier acompanhada da *renúncia*, vejamos a ementa do REsp nº 1.304.080/AL:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ORDINÁRIA. DESISTÊNCIA. ANUÊNCIA DA UNIÃO. RENÚNCIA PREVISTA NA LEI 9.469/1997.

1. Trata-se, originariamente, de Ação movida por ex-funcionário do DNOCS demitido em maio de 1969, visando ao reconhecimento de sua condição de anistiado, ainda na pendência de decisão administrativa. Houve pedido de desistência, com o qual não concordou a União, fato que não impediu sua homologação.

2. A parte alega a ocorrência de violação do art. 535, II, do CPC, mas não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Incidência da Súmula 284/STF.

3. **A anuência da União à desistência, nos termos do art. 3º da Lei 9.469/1997, condiciona-se à renúncia expressa do autor ao direito sobre o qual se funda a ação e constitui motivo suficiente para obstar a homologação do pedido de desistência.** Precedentes do STJ.

4. Recurso Especial provido para anular a sentença e determinar o prosseguimento do feito.

(REsp 1304080/AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2012, DJe 10/10/2012, grifei)

A despeito do entendimento do STJ e da disposição legal, Didier Jr. Traz o forte argumento de que esse direito potestativo da administração não pode ser exercido de forma abusiva. Assim, se a própria Fazenda requereu previamente, em sua defesa, a extinção do processo sem resolução do mérito, lhe faltaria interesse em obstar a desistência da ação, mesmo ausente a renúncia, dever-se-á homologar o pedido, sob pena de cancelar-se *venire contra factum proprium* e abuso de direito da Fazenda.

O raciocínio pode ser transportado para as leis de parcelamento. O conteúdo delas chama atenção para que o contribuinte *desista* das suas ações, mas não só isso, impõe que deva ocorrer a *renúncia* do direito. Ora, se a lei impõe a *renúncia* ao direito, é dispensável a *desistência*, pois uma vez que o autor abra mão do direito, a ação será igualmente extinta, mas fazendo coisa julgada material, e não apenas formal.

3.4. Renúncia expressa, incondicional e nos autos

É importante salientar que a *renúncia* como condição para a inclusão no *parcelamento* deve se dar no âmbito judicial de forma expressa. Atualmente, a jurisprudência tem entendido que a *confissão de dívida* feita pelo contribuinte não equivale à *renúncia* de direitos, até porque, como dito, cuida de *fatos*, e não de matéria jurídica. Portanto, a *renúncia* só pode ser reconhecida, se feita de forma expressa, e incondicional nos próprios autos da ação.

Nesse sentido, diversos precedentes do STJ, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ADESÃO AO PAES. LEI 10.684/2003. PRETENSÃO DE QUE O PROCESSO SEJA EXTINTO COM BASE NO ART. 269, V, DO CPC. PRECEDENTES.

1. Firmou-se, recentemente, a orientação desta Corte Superior no sentido de que, **inexistindo manifestação expressa do contribuinte de que renuncia ao direito sobre o qual se funda a ação, torna-se inviável a extinção do feito** com base no disposto no art. 269, V, do CPC (EResp 643.960/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14.4.2008).

2. Consoante entendimento deste Tribunal, aplicável perfeitamente ao caso dos autos, "**se essa circunstância permitia ou não a adesão ao REFIS, nos termos da legislação que rege a homologação do pedido de inclusão no Programa, na esfera administrativa, é matéria que refoge ao âmbito desta demanda**" (REsp 639.526/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 23.8.2004).

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 720.888/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 06/11/2008, grifei)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – REFIS – RECURSOS ESPECIAIS DE AMBAS AS PARTES – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DESISTÊNCIA DEPOIS DA CITAÇÃO E ANTERIOR À PROLAÇÃO DE SENTENÇA – EXTINÇÃO DO FEITO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO – CONDENAÇÃO DA EMBARGANTE EM CUSTAS E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – CABIMENTO.

1. É possível que o autor, antes da prolação da sentença, formule pedido de desistência da ação. Nesse caso, o feito deve ser extinto sem julgamento do mérito, nos termos do art. 267, VIII, do CPC c/c 26 do CPC.

2. Embora para a **adesão ao REFIS a lei imponha a renúncia sobre o direito em que se funda a ação, descabe ao Judiciário, nessas circunstâncias, decretá-la de ofício, sem que ela tenha sido requerida pelo autor, visto que as condições de adesão ao parcelamento não estão sub judice.**

3. Se a desistência dos embargos à execução ocorre depois da citação a embargante responde pelas custas processuais e pelos honorários advocatícios da parte contrária.

4. Recursos especiais não providos.

(REsp 963.420/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 25/11/2008, grifei)

No entanto a matéria não é de fácil deslinde, outros julgados indicavam que esse entendimento não era pacífico no tribunal. No EREsp nº 727.976/PR, por exemplo, considerou-se que, ainda que a *renúncia* ocorresse em relação ao direito em que se funda a ação, por ser condição para a adesão ao *parcelamento*, ela poderia ser formalizada mediante termo administrativo, sem necessidade de que a parte renunciasse ao direito em juízo. Vejamos algumas ementas nesse sentido:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS) - EXTINÇÃO DO PROCESSO COM JULGAMENTO DE MÉRITO - ART. 269, V, DO CPC. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA.

É pacífico neste Sodalício o entendimento de que, consoante consta do artigo 3º, I, da Lei n. 9.964/00, a adesão ao REFIS depende de confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais, o que **leva à extinção do feito com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação.**

Nesse sentido, a extinção do processo deve ocorrer com arrimo no que dispõe o artigo 269, V, do Código de Processo Civil, como condição para que seja assegurado à empresa o direito de ingressar no programa. Precedentes. Embargos de divergência provido.

(EREsp 727.976/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2006, DJ 28/08/2006, p. 209, grifei)

PROCESSUAL CIVIL. ART. 535, II, DO CPC. AUSÊNCIA DE OFENSA. ADESÃO AO REFIS. RENÚNCIA AO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO. EXTINÇÃO DO PROCESSO COM JULGAMENTO DO MÉRITO. PRECEDENTES.

(...) 2. Pacificou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a adesão ao Refis depende de confissão irrevogável e irretratável dos débitos fiscais, o que **leva à extinção do feito com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito** sobre o qual se funda a ação, na forma do disposto no art. 3º, I, da Lei n.9.964/2000. Em razão disso, a extinção do feito deve ocorrer com fundamento no art. 269, V, do Código de Processo Civil. 3. Recurso especial provido.

(REsp 637.852/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/04/2007, DJ 10/05/2007, p. 365, grifei)

Nesse passo, a fim de pacificar a discussão, o STJ decidiu em sede de recursos repetitivos que há necessidade de renúncia expressa no processo em curso.

Afirmou-se que não seria possível a extinção da ação com resolução do mérito, reconhecendo-se a *renúncia*, se o pedido de extinção fosse feito de forma condicionada, com a ressalva quanto à condenação em honorários advocatícios.

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. ADESÃO AO PAES. EXTINÇÃO DO PROCESSO COM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. NECESSIDADE DE MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DE RENÚNCIA. ART. 269, V DO CPC.

(...) 3. É firme a orientação da Primeira Seção desta Corte de que, sem **manifestação expressa de renúncia do direito discutido nos autos, é incabível a extinção do processo com julgamento do mérito** (art. 269, V do CPC), residindo o ato na esfera de disponibilidade e interesse do autor, **não se podendo admiti-la tácita ou presumidamente**.

4. Na esfera judicial, **a renúncia sobre os direitos em que se funda a ação que discute débitos incluídos em parcelamento especial deve ser expressa**, porquanto o preenchimento dos pressupostos para a inclusão da empresa no referido programa é **matéria que deve ser verificada pela autoridade administrativa, fora do âmbito judicial**. Precedentes: (REsp. 1.086.990/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 17/08/2009, REsp. 963.420/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 25/11/2008; AgRg no REsp. 878.140/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 18/06/2008; REsp. 720.888/RS, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe 06/11/2008; REsp. 1.042.129/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 16/06/2008; REsp. 1.037.486/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 24/04/2008).

5. Partindo-se dessas premissas e analisando o caso concreto, a manifestação da executada, concordando com o pedido da Fazenda Pública de extinção do processo com julgamento de mérito, mas **fazendo ressalva quanto ao pedido de condenação em honorários, após a sua adesão ao PAES, não se equipara à renúncia expressa sobre o direito em que se funda a ação, mas sem prejudicar que o processo seja extinto, sem exame de mérito** (art. 267, V do CPC).

6. Nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Pública. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 08/2008 do STJ.

(REsp 1124420/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 14/03/2012, grifei)

Conclusão

O *parcelamento* é um instrumento que beneficia os entes tributantes, diminuindo a inadimplência e acelerando o recebimento de créditos que poderiam demorar anos para serem satisfeitos em virtudes de longas discussões que se iniciam no âmbito administrativo e perduram em juízo.

Por outro lado, não beneficia apenas o Fisco, pois além de suspender a *exigibilidade do crédito*, obstando que os devedores tenham seus bens excutidos, garante-lhes situação de regularidade, concede-lhes tempo para pagar, e, por vezes, pode trazer a redução de juros e multa.

No entanto, o *parcelamento* costuma trazer como requisitos impositivos a *confissão da dívida*, a *desistência da ação* e a *renúncia* a quaisquer alegações de direito.

Dadas as circunstâncias de grande benefício para os contribuintes, estes procuram aderir aos parcelamentos, a fim de obter suas vantagens.

Entretanto, não raras vezes, face à incerteza dos litígios judiciais e à exígua janela de oportunidade, adere-se ao *parcelamento* a despeito de haverem débitos ilegais ou inconstitucionais. Com receio de virem a sofrer uma execução mais gravosa, os *devedores* parcelam até mesmo os *crédito tributários* que não teriam de pagar. Ocorre que as regras dos *parcelamentos* intencionalmente procuram dificultar a posterior discussão desses débitos.

Dentre os obstáculos que as leis de parcelamento impõem aos devedores está a *confissão de dívida* que, conforme visto, é uma declaração de fato de que o contribuinte teria praticado os fatos relativos à tributação, o *fato gerador*.

Isso, no entanto, não importa em reconhecer a legitimidade do crédito cobrado pelo fisco. Em razão da natureza *ex lege* da obrigação tributária, a *confissão* do contribuinte não tem o condão de superar ilegalidades ou inconstitucionalidades que contaminem a obrigação tributária. Por ser apenas uma declaração de *fatos*, ela também não importa automaticamente em *renúncia* de direitos, nem *desistência* do direito de ação, afinal trata-se de mero meio de prova.

Outra condição recorrente é a *desistência da ação*. Esta, uma vez homologada, produz uma sentença extintiva, mas que não resolve o mérito da lide, de modo que não sofre os efeitos da coisa julgada. Assim sendo, se o contribuinte apenas *desiste da ação*, não há óbice

para que reproponha uma nova demanda e novamente discuta o débito, embora essa atitude provavelmente implicará na exclusão do respectivo parcelamento.

A condição mais problemática para a discussão dos créditos é a *renúncia*, pois, por meio dela o *devedor* não apenas desiste de prosseguir no processo, mas abre mão do seu direito, fazendo coisa julgada, a ser revista apenas em sede de ação rescisória.

Como a *renúncia* é o instituto mais restritivo ao *devedor*, praticamente sepulta suas chances de rediscutir o crédito ao fazer coisa julgada para as partes. Porém, também exige maiores solenidades, e não pode ser reconhecida com a mera adesão ao parcelamento, devendo ser feita em juízo, de forma expressa e incondicionada, sob pena de não ser reconhecida.

A conjugação da *confissão*, da *desistência* e da *renúncia* buscam obstar a discussão judicial relativa ao crédito, trata-se de um “preço” fixado pela lei, a se pagar para que sejam usufruídos os benefícios do parcelamento. Conquanto alguns doutrinadores discorram contra tais imposições, não apresentam argumentos que demonstrem ser uma medida desarrazoada ou leonina por parte do Fisco.

Como visto anteriormente, é possível compatibilizar o interesse de devedores e contribuintes, desde que os institutos processuais sejam utilizados de forma regular, o que, como visto, na jurisprudência sinuosa do STJ, nem sempre foi o caso.

Assim, conclui-se que há certa margem de possibilidades para se discutir o débito tributário, apesar das disposições legais, mormente no caso da *confissão*, que autoriza ampla discussão da matéria jurídica, e da *desistência*, que autoriza a repositura da demanda.

O contribuinte é livre para escolher se adere ou não ao *parcelamento*, cabendo a ele sopesar seus interesses, que nesse caso, são financeiros, e essencialmente disponíveis.

Referências

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ASSIS, A. D. **Manual de Execução**. 16ª edição. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1.352.638/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 02/10/2014, DJe 09/10/2014. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1353769&num_registro=201202341124&data=20141009&formato=PDF. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.086.881/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/03/2009, DJe 16/04/2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=866625&num_registro=200801888049&data=20090416&formato=PDF. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.001.049/PE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=850652&num_registro=200702534786&data=20090204&formato=PDF. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 279.033/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 04/04/2002, DJ 06/05/2002, p. 268. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=15052&num_registro=200000967467&data=20020506&formato=PDF. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 4.435/DF, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 10/11/1997, DJ 15/12/1997, p. 66183. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600088446&dt_publicacao=15-12-1997&cod_tipo_documento=. Acessado em 09-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 259.985/SP, Rel. Nancy Andrichi, Segunda Turma, julgado em 15/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 248. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=200000498904&dt_publicacao=11-09-2000&cod_tipo_documento=. Acessado em 09-07-2016.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 945.956/RS, Rel. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 04/12/2007, DJ 19/12/2007, p. 1169. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=743243&num_registro=200700960564&data=20071219&formato=PDF. Acessado em 19-07-2016.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acessado em 06-07-2016.
- BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm. Acessado em 06-07-2016.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acessado em 12-07-2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acessado em 06-07-2016.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964compilada.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, e cria o parcelamento ordinário federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9469.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de

Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nos 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nos 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei no 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nos 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm. Acessado em 09-07-2016.

BRASIL. Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis no 11.941, de 27 de maio de 2009, e no 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nos 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1o de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1o de dezembro de 1965; e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12865.htm. Acessado em 09-07-2016.

BUENO, C. S. **Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum: ordinário e sumário**. 6ª edição. ed. São Paulo: Saraiva, v. Volume II, Tomo I, 2013.

CÂMARA, A. F. **Lições de direito processual civil**. 19ª edição. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. Volume II, 2011.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 26ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CINTRA, A. C. D. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. **Teoria Geral do Processo**. 20ª Edição. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª edição revisada e atualizada. ed. Rio de Janeiro: Forense , 2012.

DIDIER JR., F. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. 16ª Edição. ed. Salvador: Jus Podivm, v. I, 2014.

EDITORA AVE-MARIA. **Bíblia Sagrada Ave-Maria**. 131ª Edição. ed. São Paulo: Editora Ave-Maria, 1999.

GUTIERREZ, M. D. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade - Série Doutrinária Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, v. XI, 2014.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JÚNIOR, H. T. **Curso de Direito Processual Civil**. 42ª edição. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, v. I, 2005.

JR., F. D.; BRAGA, P. S.; OLIVEIRA, R. A. D. **Curso de Direito Processual Civil**. 9ª edição. ed. Salvador: Jus Podivm, v. Volume 2, 2014.

LOPES, M. L. R. **Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros , 2011.

MARINS, J. **Direito processual tributário brasileiro**. 4ª edição. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NADER, P. **Curso de direito civil**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. II, 2005.

SEGUNDO, H. D. B. M. **Processo Tributário**. 6ª edição. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TORRES, R. L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14ª Edição. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

WAMBIER, T. A. A. et al. **Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.