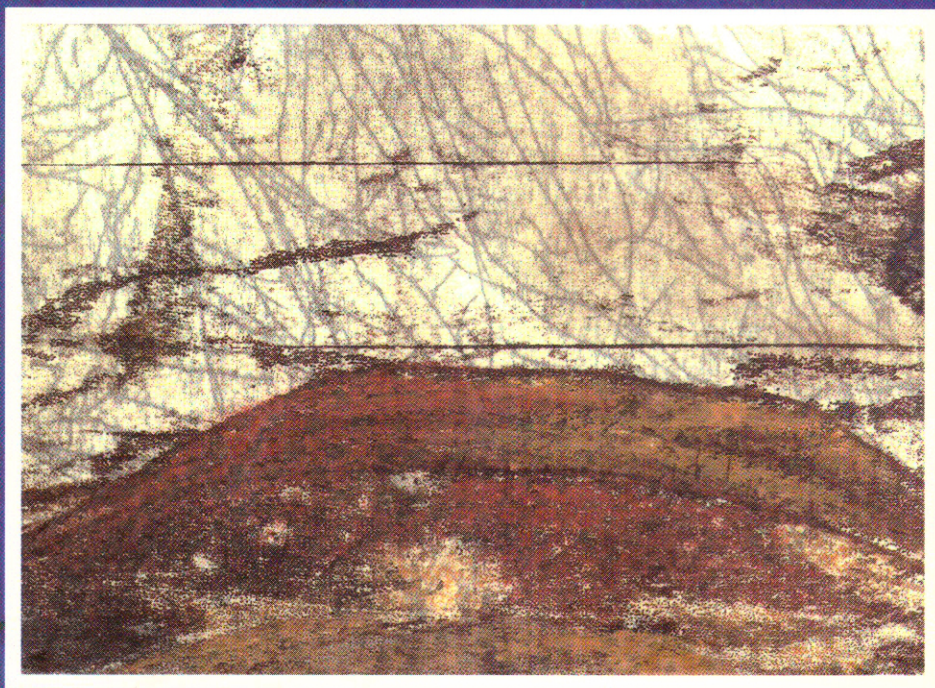


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



145

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

145

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 2007)



Rosário Ferreira
é a autora da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Carlos Alexandre de Azevedo Campos - Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais

1. Introdução. 2. A *ratio decidendi* adotada pelo STF no julgado do RE nº 240.785/MG. 3. Aplicação do precedente a hipóteses diversas. 4. Objeções à tese defendida no RE nº 240.785/MG. 5. Conclusões.

7

Fábio Canazaro - A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa

1. Introdução. 2. A sociedade cooperativa e a figura dos sócios e dos dirigentes no Código Civil. 3. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Interpretação e aplicação do disposto no Código Tributário Nacional. 4. Conclusões.

23

Fábio Piovesan Bozza - Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda

1. Panorama da SCP no Direito brasileiro. 2. As disposições do Código Civil de 2002 sobre a SCP. 3. A evolução da tributação da SCP pelo imposto de renda. 4. A legalidade da equiparação da SCP a pessoa jurídica para fins fiscais. 5. Pagamento de juros sobre o capital próprio pela SCP. 6. Conclusões.

36

Hugo de Brito Machado - Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento

1. Introdução. 2. Confissão de dívida tributária. 3. Parcelamento e desistência de ação. 4. Conclusões.

47

Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner - Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil

1. Introdução. 2. A lei de execução fiscal como *lex specialis*, não atingida pela inovação legislativa. 3. Da formação dos títulos executivos extrajudiciais. 4. Do título executivo do crédito tributário. Inaplicabilidade do art. 739-A do CPC. 5. As hipóteses em que alegadamente existiria consentimento do devedor ao tributo. 6. A proteção constitucional do contribuinte. 7. Conclusão.

54

João Victor Guedes Santos - Lucros no exterior, direito comparado e o princípio da proporcionalidade

1. Introdução. 2. Legislação CFC e o direito comparado. 3. O princípio da proporcionalidade. 4. Conclusão.

70

Matheus Moraes Sacramento - A relação entre a inclusão do responsável no pólo passivo da execução fiscal e a certidão de dívida ativa

1. Uma análise da questão após o julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 702.232/RS. 2. A inteligência do julgamento dos EREsp 702.232/RS e a metodologia para sua interpretação. 3. Breves considerações acerca do processo de execução. 4. O processo administrativo. 5. Da possibilidade de alteração subjetiva passiva da execução fiscal tributária - a jurisprudência do STJ. 6. Meio processual adequado para a inclusão de responsabilizado cujo nome não conste da CDA. 7. Conclusão.

86

Ricardo Lodi Ribeiro - A proteção da confiança legítima do contribuinte

- 1) O princípio da proteção da confiança legítima e sua aplicação ao Direito Tributário. 2) A proteção da confiança e a mudança na interpretação administrativa. 3) A proteção da confiança nos atos administrativos sem fundamento legal e na valoração dos fatos. 4) A proteção da confiança e o controle da constitucionalidade da lei tributária. 5) Os efeitos prospectivos de decisão sobre a constitucionalidade de lei tributária.

99

Confissão Irretratável de Dívida Tributária nos Pedidos de Parcelamento

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Tem sido ponto de intermináveis disputas na relação Fisco-contribuinte a questão de saber qual é o efeito da confissão irretratável da dívida tributária, que geralmente é colocado nas leis como condição para a obtenção de parcelamento da dívida.

A solução adequada dessa questão exige, além do exame atento de aspectos da teoria da interpretação jurídica, o exame da natureza jurídica da confissão, e da natureza jurídica da obrigação tributária. Esses temas, portanto, serão examinados, ainda que sumariamente, neste nosso artigo.

Por outro lado, quando a dívida tributária objeto do parcelamento esteja em disputa perante o Judiciário, coloca-se também a questão de saber se basta a desistência da ação correspondente para que o contribuinte não possa mais se opor à exigência. Essa questão, aliás, já foi objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça, como afinal veremos.

Vamos estudar primeiramente as questões relativas à natureza jurídica da confissão e da natureza jurídica da obrigação tributária. Ao final examinaremos a questão da desistência da ação e da renúncia do direito em que esta se funda.

2. Confissão de Dívida Tributária

2.1. Parcelamento e confissão de dívida

A legislação pertinente ao parcelamento de débitos tributários geralmente determina que o pedido de parcelamento implica confissão irretratável da dívida. O contribuinte, portanto, não poderia, tendo pedido o parcelamento, insurgir-se contra a exigência do tributo.

Em muitos casos, porém, o pedido de parcelamento é feito em face de ação fiscal contra o contribuinte, mas este em seguida constata que o tributo na verdade não é devido, porque inocorrente o respectivo fato gerador. Nestes casos a questão que se coloca é a de saber se a confissão efetivamente impede que o contribuinte se oponha à exigência, vale dizer, qual o significado da norma legal que diz ser a confissão irretratável.



Hugo de Brito Machado

é Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

2.2. Interpretação sistêmica

No exame dessa questão, como de resto no exame das questões jurídicas em geral, consideramos da maior relevância a visão da norma dentro do sistema. Como afirma, com propriedade, Roque Antonio Carrazza,

“A interpretação sistemática, embora parta da interpretação gramatical, vai além desta, uma vez que, após atentar para as palavras da lei, acaba por estabelecer o sentido objetivamente válido dum preceito ou disposição jurídica, levando em conta *tudo o Direito*.”¹

Demonstrando a supremacia do elemento sistemático na interpretação da norma jurídica, ensina Paulo de Barros Carvalho:

“Antes de ingressar no sistema, a norma, que está sendo elaborada pelo Congresso, teria o conteúdo volitivo representado graficamente por uma reta. Ao lado, representado por um círculo, o sistema jurídico. A regra, que está sendo elaborada pelo Congresso, ao ingressar no sistema jurídico, sofrerá deformações. De um lado, o princípio da legalidade faz com que ela se torne um pouco curva; de outro lado o princípio, digamos, da federação, faz pressão em sentido contrário; outros princípios, de direito constitucional, de direito administrativo, condicionam também; outras regras afins vêm exercer influências. Ao ingressar no sistema, essa regra, que antes de ser elaborada, segundo o entendimento do legislador, era uma linha reta, passou a ser uma figura irregular, meio curva, meio inclinada. Jamais podemos interpretá-la como uma linha reta, porque era reta antes de ingressar no sistema e antes de nele ingressar, não existe, não é norma jurídica. Se a estivermos interpretando como reta, não faremos uma interpretação jurídica, porque não é ainda comando jurídico, só o é no momento em que é aceita e ganha a proteção do sistema.”²

Devemos, portanto, interpretar a norma segundo a qual a confissão da dívida tributária é irretratável, tendo em vista todo o sistema jurídico.

2.3. A jurisprudência do antigo TFR

A orientação do antigo Tribunal Federal de Recursos era no sentido de admitir a retratação da confissão, desde que fundada em prova da inexistência do fato gerador da obrigação tributária respectiva. Exemplo dessa orientação é o acórdão, da lavra do eminente ministro Carlos Mário da Silva Velloso, proferido na Apelação Cível nº 48.112-SP, onde se lê:

“Se o fato apurado pelo Fisco estadual foi dado por inexistente, na órbita da administração estadual, assim inexistente o fato gerador do tributo federal, não pode prevalecer a obrigação tributária (CTN, art. 113, § 1º), porque sem fato gerador não há tributo. Em caso tal, não prevalece a confissão decorrente do pedido de parcelamento (Decreto-lei nº 352, de 1968, art. 11, § 4º), porque não há como acolher confissão de débito inexistente.”³

Outro exemplo dessa mesma orientação é o acórdão da lavra do eminente ministro Moacir Catunda, proferido na AC nº 38.113-PR, afirmando:

¹ Roque Antonio Carrazza, *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, RT, São Paulo, 1981, p. 141.

² Paulo de Barros Carvalho, “Hermenêutica do Direito Tributário”, *Elementos de Direito Tributário*, coordenação de Geraldo Ataliba, RT, São Paulo, 1978, pp. 229/230.

³ *Diário da Justiça da União* de 24.05.79, p. 4.088.

“Provada por perícia, a inexistência do imposto, à luz do princípio de que a obrigação tributária é *ex lege*, e nunca contratual, ou potestativa, segue-se pela inexpressividade da tese alusiva a não-retratabilidade de confissão do débito.”⁴

Essa orientação jurisprudencial corresponde, sem dúvida, à melhor interpretação da norma pertinente à irretratabilidade da confissão da dívida tributária, em face da visão sistemática do Direito. Na verdade, visto o Direito como um todo, não se pode olvidar, na interpretação da regra jurídica em causa, a natureza jurídica das duas figuras envolvidas, vale dizer, a confissão e a obrigação tributária.

2.4. Natureza jurídica da confissão

Distingue-se a confissão do reconhecimento, e da renúncia:

“O reconhecimento é a declaração do réu de que a demanda do autor é juridicamente fundada. Nisto se distingue da confissão, a qual se volta para os diversos fatos, não para a afirmação jurídica em seu complexo. A renúncia é a declaração do autor de que sua ação é infundada; e também ela difere da confissão porque não reconhece nenhum fato afirmado pelo réu, senão que somente nega a consistência jurídica da ação.”⁵

Essa distinção ficará mais clara se retornamos às noções de fato, incidência da regra jurídica e fato jurídico, tendo em vista que o fato e o fato jurídico situam-se em dois mundos diversos, e a incidência opera a transposição do primeiro para o segundo. Como adverte Pontes de Miranda, “por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito”.⁶

Realmente, a confissão pertine ao fato, enquanto situado no mundo dos fatos, sem qualquer preocupação, daquele que faz a confissão, com o significado jurídico do fato confessado, vale dizer, com o efeito da incidência da regra jurídica. Daí por que a confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é, erro quanto a fato confessado, mas não por ter havido erro de direito. Como ensina Amaral Santos,

“o erro de direito não constitui fundamento para a revogação da confissão. Considerando que esta reconhece a verdade dos fatos, não do direito, a doutrina repele a sua revogabilidade por erro referente a este precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas.”⁷

Diversamente, o reconhecimento e a renúncia dizem respeito ao mundo jurídico, vale dizer, aos fatos tornados jurídicos pela incidência da norma ou, ainda, ao significado jurídico dos fatos. Quem reconhece, ou renuncia, está fazendo afirmação sobre o significado jurídico do fato, e não sobre o fato mesmo, desprovido de qualificação jurídica.

Jorge Lafayete Guimarães examinou com profundidade a questão e nega seja a confissão um meio de prova. Para ele deve

“a confissão ser conceituada como simples manifestação de reconhecimento, à qual a lei atribui, como efeito, a dispensa, para a parte contrária, do ônus da prova do fato afirmado, e para a confidente a preclusão de emitir uma declaração contrária”.⁸

⁴ *Diário da Justiça da União* de 28.05.80 e *Ementário da Jurisprudência do TRF* nº 39, p. 152.

⁵ Giuseppe Chiovenda, *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. 2, tradução de J. Guimarães Menegale, Saraiva, São Paulo, 1965, p. 355.

⁶ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, tomo 1, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, pp. 3 e 4.

⁷ Moacir Amaral Santos, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, vol. 2, Saraiva, São Paulo, 1981, p. 415.

⁸ Jorge Lafayete Guimarães, “Confissão”, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. XI, de J.M. Carvalho Santos, Borsoi, Rio de Janeiro, s/d, p. 34.

Entretanto, invocando lição de Goldschmidt, Lafayette Guimarães admite que os efeitos da confissão independem da vontade do confitente, bastando seja essa vontade livre. E nega, por isto, à confissão, o caráter de negócio jurídico.

Calmon de Passos ensina que:

“O melhor entendimento, entretanto, e hoje vitorioso, é o de que a confissão é uma declaração de ciência, uma declaração da parte sobre a verdade de determinado fato cuja existência importa consequência desfavorável para quem admite essa verdade. Nada mais é, portanto, do que um testemunho sobre fato que só diverge dos demais testemunhos por ser feito pela própria parte e em contradição com seus interesses”.⁹

E conclui:

“A confissão, pois, é meio de prova ao lado de outros meios de prova que o direito consagra, como sejam o documento, a perícia, o testemunho etc. Das demais só diverge pelo fato de ser uma prova poderosa, *probatio prob antissima*, como denominada por alguns, não podendo ser ilidida facilmente. Essa particular força probante da confissão assenta em uma regra da experiência, ou seja, a de que ninguém afirma, verdadeiros, sem que o sejam, fatos dos quais decorrem para o confidente.”¹⁰

2.5. Natureza jurídica da obrigação tributária

É sabido que o Código Tributário Nacional utilizou as expressões *obrigação tributária* e *crédito tributário* com significações diferentes. A obrigação tributária é simplesmente o efeito da incidência, que é, no dizer de Geraldo Ataliba, “o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, com consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.¹¹ Assim, para que exista a obrigação tributária, é indispensável a existência da norma definidora do fato que, se e quando ocorrer, produzirá a consequência jurídica que é o direito potestativo do Fisco, de lançar o tributo, e o estado de sujeição do contribuinte, de ter contra ele criada uma relação de débito. O lançamento é norma definidora dessa relação de débito que, na terminologia do CTN, denomina-se crédito tributário.

Sendo o direito de lançar um direito potestativo, é ele exercitado e atua independentemente da vontade daquele que sofre a sujeição. “O requisito da vontade, exigido para a obrigação de Direito Privado, é na obrigação tributária substituído pela vontade da lei manifestada da descrição do fato gerador.”¹²

De tudo isto, pode-se concluir com segurança que a vontade do contribuinte é irrelevante, tanto no surgimento da obrigação tributária, entendida esta como o direito de lançar, como igualmente no surgimento do crédito tributário, entendido como resultado do exercício desse direito.

2.6. Obrigação tributária e confissão

Admitindo-se que a confissão é simples meio de prova da verdade do que se afirma dos fatos, como admitimos, é indubitoso que ela não interfere com o signi-

⁹ J.J. Calmon de Passos, “Confissão”, *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 18, Saraiva, São Paulo, 1977, p. 2.

¹⁰ J.J. Calmon de Passos, “Confissão”, *Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 18, Saraiva, São Paulo, 1977, p. 2.

¹¹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, RT, São Paulo, 1973, p. 40.

¹² Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1964, p. 74.

ficado que tais fatos possam ter no mundo jurídico. Assim, se um agente fiscal de tributos federais lavra contra alguém um auto de infração por não haver este incluído em sua declaração de rendimentos e, por isto, não haver oferecido à tributação determinada herança, ou doação recebida (casos de não-incidência) ou determinado rendimento que, segundo a lei, é isento do imposto, a confissão que esse alguém venha a fazer da “dívida” respectiva é inteiramente desprovida do efeito que o Fisco geralmente lhe pretende atribuir. É que o fato confessado, ainda mesmo sendo verdadeiro, não produz a consequência de fazer nascer a obrigação tributária.

Pode, entretanto, ocorrer que o fato confessado seja daqueles cujo acontecimento tenha como consequência jurídica a criação da obrigação tributária, vale dizer, pode ocorrer que o fato confessado corresponda à hipótese de incidência tributária. Neste caso a confissão é relevante. Tem o efeito de tornar a existência do fato fora de dúvida. O fato ficou comprovado com a confissão. Mesmo assim, se aquele que confessou o fez em virtude de erro, a confissão pode ser revogada.¹³

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

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

A interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão da dívida tributária, natureza contratual que ela não tem. Aliás, ainda que a confissão tivesse natureza contratual, não se poderia admitir que a dívida de tributo dela se originasse. O tributo ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve. A vontade do sujeito passivo, bem como a vontade da Administração Tributária não pode ter a virtude de criar a dívida. Como ensina Ruy Barbosa Nogueira, citando Enrico Allorio e Mario Pugliese, “a obrigação tributária, por ser de direito público e só poder emanar da lei não pode ser alterada pelas partes: os sujeitos (o fisco ou o contribuinte) não podem transigir, desistir, fazer compromissos ou alterar a obrigação tributária, a não ser que a lei os tenha expressamente autorizado”. Daí por que “a própria confissão do contribuinte, se não estiver de acordo com a lei, nenhum valor terá para o juízo tributário”.¹⁴

Aliás, se a lei assegura ao contribuinte o direito à restituição do que pagou indevidamente, sem exigir deste prévio protesto para demonstrar que o fez contra sua

¹³ Código de Processo Civil, art. 352.

¹⁴ Ruy Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1964, p. 74.

vontade, tem-se de entender, com maior soma de razão, que o contribuinte tem direito de não pagar um tributo que entenda indevido, ainda que esteja sendo cobrado com fundamento em confissão que tenha feito.

3. Parcelamento e Desistência de Ação

3.1. Imposição legal da desistência

Tornou-se comum a imposição legal de desistência de ação na qual o contribuinte estivesse a discutir a relação tributária. A jurisprudência firmou o entendimento de que essa desistência não implicava necessariamente a renúncia ao direito questionado. Leis mais recentes, então, passaram a colocar como condição para o parcelamento, além da desistência da ação, também a expressa renúncia ao direito na qual se funda a ação objeto da desistência.

Além de questões concernentes aos honorários da sucumbência, que lotaram o Judiciário, foi suscitada a questão de saber se, tendo sido requerido o parcelamento, sem a formulação expressa da renúncia ao direito, poderia o processo respectivo ser extinto com julgamento de mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil.

3.2. Condição do parcelamento

Ocorreram casos nos quais, mesmo havendo dispositivo legal expresso a exigir a renúncia ao direito, como condição do parcelamento, foi este obtido com a simples desistência da ação. E depois o contribuinte, geralmente porque excluído do parcelamento por qualquer outra razão, pretendeu discutir a validade da exigência do tributo correspondente.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu, então, que sem a formulação expressa da renúncia ao direito a ação não pode ser extinta com julgamento de mérito. Uma dessas decisões porta a seguinte ementa:

“Tributário. Processual Civil. Embargos à Execução. Adesão ao Refis. Suspensão da Ação. Extinção do Processo com Base no art. 269, V, do CPC. Impossibilidade, ante a Inexistência de Manifestação da Embargante no Sentido de que renuncia ao Direito sobre o qual se funda a Ação.

1. Não havendo nos autos qualquer manifestação da embargante de que renuncia ao direito, é inviável a extinção do feito com base no art. 269, V, do CPC.

2. 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.”¹⁵

É possível, portanto, que um contribuinte venha a ser excluído do programa de parcelamento de dívidas tributárias se vier a questionar a exigência de tributo, tendo desistido da ação na qual anteriormente o fazia. Não se admite, todavia, seja o processo extinto com julgamento de mérito, vale dizer, não pode ser impedido de pleitear a prestação jurisdicional de mérito na ação em que esteja a discutir a exigência tributária.

¹⁵ STJ, 1ª Turma, REsp 639.526-RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 03.08.2004, obtido via Internet.

4. Conclusões

Do que foi aqui exposto podem ser extraídas as seguintes conclusões: (a) se o fato confessado não corresponde à hipótese de incidência tributária, e, portanto, mesmo efetivamente existente, não é capaz de gerar a obrigação tributária, a confissão é absolutamente irrelevante; (b) se o fato confessado é, em princípio, capaz de gerar a obrigação tributária, porque corresponde à hipótese de incidência do tributo, o efeito da confissão é o de comprovar tal fato; (c) havendo erro quanto ao fato confessado, e comprovado inequivocamente que o fato confessado não corresponde ao efetivamente ocorrido, tem-se de admitir a prevalência do verdadeiro sobre o confessado.

Em consequência, a confissão que a lei geralmente exige do contribuinte como condição para que a ele seja concedido o parcelamento tem valor bastante relativo. Não pode de nenhum modo ser tida como irretratável, no sentido de obrigar o contribuinte a pagar o tributo, ainda que indevido, apenas porque confessou. A confissão, mesmo solene e irretratável, não cria a obrigação tributária.

Em se tratando de débito tributário objeto de disputa judicial em andamento, se a lei exige a desistência com a expressa renúncia do direito em que se funda, e não ocorre tal renúncia, o fato de ser deferido o parcelamento pela autoridade administrativa não implica a possibilidade de extinção do processo com julgamento de mérito, embora possa implicar a exclusão do contribuinte do programa de parcelamento.