

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



159

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - A responsabilidade estatal pelo desempenho irregular da função de legislar como engrenagem do sistema de freios e contrapesos à possibilidade de o STF atribuir eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária

1. Intróito. 2. A supremacia da Constituição. 3. A força normativa da Constituição. 4. A responsabilidade objetiva estatal pelo desempenho inconstitucional da função de legislar. 5. princípios republicano e federativo. 6. O efeito perverso da atribuição de eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária.

7

Fabio Luiz de Oliveira Bezerra - Imunidade do mínimo existencial na tributação do Imposto de Renda Pessoa Física

1. Introdução. 2. O mínimo existencial. 3. Imunidades. 4. Isenções. 5. Imposto de renda: hipótese de incidência e base de cálculo. 6. As deduções e isenções que materializam a imunidade do mínimo existencial. 7. Conclusões.

19

Hugo de Brito Machado - Confissão e transação no Direito Tributário

1. Introdução. 2. Natureza "ex-lege" da obrigação tributária. 3. Natureza jurídica da confissão. 4. A transação no Direito Tributário. 5. Manifestação do STJ no REsp nº 948.094/PE.

31

José Antonio Minatel - Subvenções públicas: registros contábeis e reflexos tributários a partir da Lei nº 11.638/07

1. Delimitação do estudo. 2. Recursos financeiros transferidos: natureza de subvenção pública e condições estipuladas. 3. Legislação anterior: tratamento contábil das subvenções e efeitos tributários. 4. A alteração legislativa: novo tratamento contábil e efeitos na tributação. 5. Síntese conclusiva.

41

Maurício Barros - Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição - violação ao artigo 150, parágrafo 7º, da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal

1. Introdução - Enquadramento do tema. 2. A legislação do ICMS e a figura do ICMS-antecipação. Posição da jurisprudência. 3. O alcance do parágrafo 7º do artigo 150 da CF. Inconstitucionalidade do ICMS-antecipação. 4. Lei complementar no sistema tributário brasileiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal como limitação constitucional ao poder de tributar. Ilegalidade do ICMS-antecipação. 5. Conclusões.

62

Renato Nunes - Modificações promovidas pela Lei nº 11.638/07 no regime de lançamentos contábeis - repercussões no campo tributário, sobretudo no âmbito de reorganizações societárias

1. Alterações promovidas e efeitos no âmbito fiscal. 2. Livros auxiliares e apuração de tributos. 3. Reorganizações societárias.

79

Ricardo Lodi Ribeiro - Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01

1. O planejamento fiscal. 2. O combate à elisão abusiva e os seus limites. 3. As cláusulas antielisivas no Brasil. 4. A ausência de regulamentação da cláusula geral antielisiva e os limites ao planejamento fiscal.

89

Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo - IPI, seletividade e alteração de alíquotas

1. Introdução. 2. Seletividade em função da essencialidade dos produtos industrializados. 3. O controle judicial do princípio da seletividade no IPI. 4. O princípio da livre concorrência e a seletividade no IPI. 5. O alcance do art. 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal. 6. Conclusões.

107

Confissão e Transação no Direito Tributário

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A dinâmica da vida muita vez nos obriga a reexaminar assuntos que nos pareciam pacificados, posto que recoloca em cena velhas questões, reabertas sobretudo em face de fortes interesses em permanente conflito. Assim parece ocorrer com a questão relativa à confissão da dívida, que a legislação tributária costuma exigir como condição para o parcelamento, que já estava pacificada no âmbito do antigo Tribunal Federal de Recursos e foi objeto de estudo nosso já há mais de vinte e cinco anos.¹ Não obstante, a questão aparece nos dias atuais, recolocada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e o que é pior, resolvida de sorte a favorecer a arrecadação de tributo indevido, à luz do que pode ser um equívoco que talvez resulte da desatenção para a natureza jurídica da confissão, ou da natureza jurídica da obrigação tributária, como uma obrigação *ex-lege*.

Estamos de pleno acordo com a idéia de Goethe, citada por Radbruch, segundo a qual “as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.”² Assim, com o presente estudo, pretendemos apenas demonstrar de que lado estamos. E oferecer as razões pelas quais fizemos nossa opção.

Vamos revisitar os temas da natureza *ex-lege* da obrigação tributária, e da natureza jurídica da confissão. E depois vamos examinar a questão da transação em nosso Direito Tributário. Não da transação como está em projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional, que consideramos inteiramente inadmissível, tanto no plano estritamente jurídico, como no plano da política jurídica, mas da transação enquanto causa de extinção do crédito tributário, tal como está dis-



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

¹ Hugo de Brito Machado, “Confissão de Dívida Tributária”, *Revista Jurídica Lemi* n° 184, Belo Horizonte, março de 1983, pp. 7 a 11.

² Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, tradução de L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado Editor, Coimbra, 1974, p. 59.

ciplinação no Código Tributário Nacional. Nesse tema, aliás, registramos mudança em nossa opinião, para estreitar os limites da transação, com o que pensamos estar agora interpretando adequadamente o art. 171 do Código Tributário Nacional.

Inteiramente abertos ao debate, receberemos com satisfação as objeções que nos forem formuladas, e que certamente nos serão de grande utilidade no caminho do aprendizado, que nos parece a cada dia mais longo. Talvez infinito, pois quanto mais aprendemos constatamos que mais ainda temos por aprender.

2. Natureza “Ex-Lege” da Obrigação Tributária

2.1. As três espécies de obrigações jurídicas

As obrigações jurídicas podem ser classificadas em três espécies, se levarmos em consideração a fonte imediata da qual decorrem. É verdade que a fonte das obrigações jurídicas em geral é sempre a lei, mas esta pode ser uma fonte apenas mediata, ou indireta, interpondo-se entre a lei e a obrigação uma causa imediata, sem a qual a obrigação não existirá.

Assim, as obrigações podem ser classificadas em três espécies, a saber, (a) as contratuais, ou *ex-voluntate*; (b) as legais ou *ex-lege*; e (c) as sanções, ou decorrentes de atos ilícitos. O nascimento das obrigações contratuais depende da manifestação de vontade válida de alguém que a elas se vincula como sujeito da obrigação. O nascimento da obrigação legal, ou *ex-lege*, independe de qualquer manifestação de vontade das pessoas. Resulta da ocorrência de fato lícito, embora eventualmente envolvido em circunstâncias que o tornam ilícito, que a lei descreve como suporte de sua incidência. E finalmente, o nascimento das obrigações da terceira espécie, denominadas sanções, também independe da manifestação de vontade das pessoas. Resulta da ocorrência de um fato ilícito que a lei descreve como suporte de sua incidência.

Entre as obrigações legais, ou *ex-lege*, está a obrigação tributária.

2.2. Por que obrigação “ex-lege”

Temos afirmado que a obrigação tributária deve ser qualificada como uma obrigação *ex-lege*, ou obrigação decorrente da lei, e apontado consequências jurídicas que disso resultam. Entretanto, em face das objeções doutrinárias postas por autores de nomeada a essa qualificação, e tendo em vista a sua relevância na determinação do regime jurídico da obrigação tributária, consideramos oportuno voltar ao tema.

É certo que toda e qualquer obrigação, em sentido jurídico, em última análise resulta da lei, mas é certo também que o nascimento de algumas obrigações pressupõe, além da lei, sua fonte mediata, a manifestação válida da vontade daquele que a ela se vincula. Assim, por exemplo, quando compramos um objeto qualquer, fazemos nascer para nós uma obrigação que tem como objeto o preço respectivo. Essa obrigação certamente decorre da lei que regula o contrato de compra e venda, mas o seu nascimento depende da nossa vontade, que se manifesta no ato de comprar. Já a obrigação tributária nasce independentemente de qualquer manifestação de vontade, e até quando se desconheça a possibilidade de seu nascimento. Na gênese da obrigação tributária, a vontade de quem a ela se vincula é irrelevante. Não é re-

levante a vontade de quem assume o débito, nem de quem assume o crédito. A lei tributária, a lei que institui o tributo, define sua hipótese de incidência. E basta a ocorrência do fato descrito como hipótese de incidência dessa lei para que surja, inexoravelmente, a obrigação tributária que vincula tanto o sujeito passivo como a autoridade administrativa, obrigando-a a lançar e a cobrar o tributo respectivo. O nascimento da obrigação tributária, portanto, independe da vontade do seu sujeito ativo (o Fisco) e do seu sujeito passivo (o contribuinte e o responsável). A este respeito doutrina Luciano Amaro, com inteira propriedade:

“O nascimento da obrigação tributária independe de uma manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*. Do mesmo modo, a obrigação de votar, de servir às Forças Armadas, de servir como jurado, entre outras, são obrigações *ex lege*, que dispensam, para o seu aperfeiçoamento, o concurso da vontade do obrigado.

Alfredo Augusto Becker censura a qualificação de certas obrigações (entre as quais a tributária) como obrigações *ex lege*, dizendo que todo e qualquer dever jurídico é, sempre e necessariamente, *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de uma regra jurídica.

Contudo, ao afirmar-se que certas obrigações (entre as quais a tributária) são *ex lege*, não se quer dizer que somente elas sejam obrigações jurídicas ou obrigações legais. A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são, nesse sentido, legais. O direito do vendedor de receber o preço devido pelo comprador (ambos partícipes de uma obrigação privada) também se funda na lei, que, ao reconhecer o direito de propriedade e regular o contrato de compra e venda, reveste de *legalidade* as obrigações assumidas pelas partes.

A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-se nascimento. A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída. O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim, surge a obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação. É óbvio que o efetivo *cumprimento* da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.”³

Para bem entendermos que a vontade é irrelevante na gênese da obrigação tributária, basta que se realce a diferença entre querer praticar um ato, participar de um contrato, e querer obrigar-se ao pagamento do tributo. Ou, em outras palavras, com Afonso Cortina, basta que se perquiria a respeito da intenção ou propósito daquele que pratica o ato. Nas palavras de Cortina:

³ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pp. 232/233.

“Un acto de consumo tiene como intención y propósito el de usar el objeto de que se trate; una operación de compraventa se efectúa para adquirir el objeto comprado; cuando se obtiene un ingreso, es éste el que se desea. Y es por una ley, es decir, por la voluntad del legislador y no del contribuyente, que del acto de consumo, de contrato de compra-venta, de la actividad productora del ingreso, derivan los impuestos relativos a esos hechos jurídicos.

Por lo anterior, podemos afirmar que la fuente del derecho tributario es la ley, el acto-regla, para emplear la terminología de Duguit, distinto del acto-condición y del acto subjetivo.”⁴

2.3. Consequência da classificação como obrigação “*ex-lege*”

Como as obrigações em geral podem ser de três espécies, como acima já ficou esclarecido, a classificação de uma obrigação em uma dessas três espécies certamente tem consequências no plano jurídico.

Importante consequência de qualificar-se a obrigação tributária como uma obrigação *ex-lege*, afastando-se inteiramente da relação tributária a idéia de contrato,⁵ consiste em evitar os equívocos que ainda hoje são cometidos por falta de atenção à irrelevância da vontade na gênese dessa espécie de obrigação. Equívocos que se manifestam especialmente na solução de questões relacionadas à confissão de dívida tributária, em cujo contexto se coloca também a indefinição da natureza jurídica da confissão, que vamos a seguir examinar.

3. Natureza Jurídica da Confissão

3.1. Confissão exigida na concessão de moratória

Nas leis que tratam de moratória em matéria tributária, conhecidas como leis de parcelamento, é lugar comum a exigência de confissão irretratável da dívida como condição para o deferimento do pedido de parcelamento.

A confissão, nesse contexto, tem apenas o efeito de inverter o ônus da prova, e deve ser a sua irretratabilidade entendida como a impossibilidade de o contribuinte vir a manifestar pura e simplesmente o seu arrependimento, pretendendo com isto deixar de pagar a dívida confessada.

A partir do parcelamento denominado Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, a Fazenda passou a exigir dos que pretendiam a inclusão no referido programa de dívidas tributárias objeto de disputa judicial, “o encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim a renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação”.⁶

Em certos casos a renúncia ao direito no qual se funda a ação pode ter o efeito de configurar a *transação*, relativamente aos valores que estavam sendo questionados judicialmente. E isto terá como consequência, em virtude da natureza contra-

⁴ Alfonso Cortina, *La Obligación Tributaria y su Causa*, Porrúa, México, 1976, pp. 33/34.

⁵ A idéia de contrato só pode ser colocada na relação tributária se consideramos essa relação no momento da institucionalização do poder tributário. Nesse momento é que se pode cogitar da idéia segundo a qual o contribuinte, como cidadão, por intermédio de seus representantes, concorda com a instituição do tributo.

⁶ Decreto nº 3.341, de 24 de abril de 2000, art. 5º, parágrafo 2º.

tual da transação, que o contribuinte não poderá voltar a discuti-los em eventual pedido de restituição. Não por haver confessado, mas por haver renunciado ao direito, posto que confissão e renúncia não se confundem. Seja como for, a *transação* em nosso Direito Tributário é excepcional. Só se configura quando tenha por objetivos a terminação do litígio e a extinção do crédito tributário.

3.2. *Confissão e renúncia a direito*

É claro que o termo confissão pode ter significados diversos. Assim também o termo renúncia. Aqui, todavia, cuidamos de confissão e de renúncia em sentido estritamente jurídico, no contexto onde os mesmos são utilizados neste estudo.

A confissão não se confunde com a renúncia a direito. Na confissão é afirmada a existência, a inexistência ou o modo de ser de um fato. É um meio de prova e não um elemento constitutivo de um direito. O elemento constitutivo do direito é o fato. Não a prova deste. Por isto mesmo a confissão pura e simples é sempre retratável, porque a existência, a inexistência ou o modo de ser do fato pode sempre ser provado por outros meios, e a verdadeira existência, ou inexistência, ou modo de ser do fato é que importa na formação do direito.

A renúncia ao direito nada tem a ver com os fatos. Não elimina a incerteza quanto à existência, inexistência ou ao modo de ser de um fato, mas quanto à titularidade do próprio direito. Quem renuncia ao direito, ou reconhece o direito da parte contrária, pode estar simplesmente pondo fim a um litígio que resultava de sua pretensão ou de sua resistência, sem fundamento porque o direito já pertencia mesmo à parte contrária. Ou pode estar transferindo para a parte contrária um direito do qual era o legítimo titular.

Enquanto a confissão atua no terreno dos fatos, como simples meio de prova, a renúncia atua no terreno das relações jurídicas, vale dizer, no terreno próprio dos contratos. Assim, no que diz respeito a obrigações que decorrem da concretização de fatos descritos como hipóteses de incidência da lei, é razoável admitir-se que as partes têm sempre o direito de perquirir sobre os fatos efetivamente ocorridos; não é razoável admitir-se a irretratabilidade absoluta da confissão, porque desta, quando feita em erro quanto aos fatos, pode resultar uma obrigação que não nasceu do fato gerador respectivo, mas da confissão.

A confissão reside no mundo dos fatos, enquanto a renúncia reside no mundo do direito, onde os fatos já estão juridicamente qualificados. 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”.⁷ A confissão diz respeito ao fato, enquanto situado no mundo dos fatos, sem que o confitente tenha qualquer preocupação com o significado jurídico do fato confessado, vale dizer, com o possível efeito da incidência da regra jurídica. Daí por que a confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é, erro quanto ao 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 o direito, a doutrina repele a sua

⁷ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, tomo I, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, pp. 3 e 4.

revogabilidade por erro referente a este precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas.”⁸

No dizer autorizado de Chiovenda, com a renúncia, o autor da ação “não reconhece nenhum fato afirmado pelo réu, senão que somente nega a consistência jurídica da ação”.⁹ E se a renúncia ocorre como contrapartida para a obtenção de vantagem que é concedida pela parte contrária, pode restar configurada uma *transação*, que no Direito Tributário é admitida excepcionalmente como meio para a terminação de litígios.

3.3. Renúncia ao direito à jurisdição

Assegura a Constituição Federal que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.¹⁰ Com isto tem-se garantido o direito à jurisdição, que é um direito fundamental importantíssimo, porque é na verdade o direito de ter direitos. É um direito sem o qual todos os demais direitos podem ser irremediavelmente amesquinhados.

É inadmissível, portanto, que a Fazenda Pública coloque como condição para a concessão de um parcelamento de dívida tributária, ou de um outro qualquer benefício, a renúncia do contribuinte ao direito à jurisdição. Em outras palavras, é inadmissível a exigência de expressa e irretratável renúncia, pelo contribuinte, do direito de questionar judicialmente qualquer exigência fiscal. Se a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, com mais razão não se pode operar essa exclusão por renúncia do contribuinte.

É importante, neste contexto, a distinção, que se há de ter presente, entre renunciar ao exercício do direito e renunciar ao próprio direito. O exercício do direito é sempre renunciável, pois tal renúncia faz parte do direito à liberdade, que há de ser assegurado. Quando se diz que um direito é irrenunciável, o que se está na verdade afirmando é que a renúncia a seu exercício não o extingue. Ou, em outras palavras, diz-se que um direito é irrenunciável quando não se admite renúncia irretratável. Mesmo tendo renunciado, o titular do direito sempre poderá reconsiderar a renúncia e exercitar o direito.

O direito à jurisdição é um direito irrenunciável. Assim, mesmo quando o contribuinte tenha firmado, junto à Administração, renúncia do seu direito de questionar em juízo quaisquer exigências tributárias, poderá ele reconsiderar essa posição e ingressar em juízo pedindo proteção para direitos seus. Isto, porém, não quer dizer que a renúncia a direito albergada pela transação seja retratável. Não é, como adiante será explicado.

4. A Transação no Direito Tributário

4.1. Caráter excepcional

Como a obrigação tributária não resulta da vontade, mas da lei, em princípio não se poderia cogitar de transação no Direito Tributário. O Código Tributário Nacio-

⁸ Moacyr Amaral Santos, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, vol. 2, Saraiva, São Paulo, 1981, p. 415.

⁹ Giuseppe Chiovenda, *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. 2, tradução de J. Guimarães Menegale, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1965, p. 355.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.

nal, todavia, admite a transação em caráter excepcional, apenas como uma forma de extinguir litígio. Diz que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.¹¹ E diz ainda, deixando fora de dúvida o caráter excepcional da transação, que a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.¹²

Exatamente porque tem caráter de exceção, a transação há de ser autorizada pela autoridade competente em cada caso. Diversamente do que acontece com a isenção, que pode ser concedida em caráter geral, diretamente pela lei, ou em caráter individual ou específico, mediante despacho da autoridade competente, em cada caso, a transação só é possível em caráter individual ou específico, mediante autorização da autoridade competente, em cada caso concreto.

Aliás, a própria finalidade da transação, expressamente estabelecida no Código Tributário Nacional, também evidencia o seu caráter excepcional. A transação tem por finalidade, repita-se, a terminação do litígio e a extinção do crédito tributário nele envolvido. A transação é feita para que o contribuinte, em face da concessão feita pela Fazenda, efetue o pagamento da quantia que há de ser menor em face da concessão feita pela Fazenda - dispensa de multa e juros, por exemplo - e seja extinto o crédito tributário.

Para que seja possível uma transação em matéria tributária, evidentemente não basta a autorização constante do art. 171 do Código Tributário Nacional. Como ressalta Paulo Henrique Figueiredo,

“... a precondition de este instituto é a de ser implementado com autorização legal específica, objetivando encerrar litígios, respeitando-se os limites impostos ao Poder Público”.¹³

A exigência da autorização legal específica decorre da natureza *ex-lege* da obrigação tributária, da qual decorre também o caráter excepcional dessa sua forma de extinção, somente admitida diante de um litígio formalmente caracterizado na relação tributária.

4.2. Caracterização do litígio

O litígio, como requisito essencial para a transação em nosso Direito Tributário, caracteriza-se pela resistência de um dos sujeitos da obrigação tributária à pretensão do outro, quando a Fazenda Pública promove a execução fiscal e a esta o contribuinte se opõe, seja com exceção de pré-executividade ou com embargos. Ou então, quando o contribuinte ingressa em juízo contra a Fazenda, questionando a relação tributária, e a Fazenda se opõe à pretensão por ele formulada.

Já nos pareceu que o litígio, como requisito para a transação, poderia caracterizar-se pela impugnação do auto de infração, ou em qualquer outra situação na qual

¹¹ Código Tributário Nacional, art. 171.

¹² Código Tributário Nacional, art. 171, parágrafo único.

¹³ Paulo Henrique Figueiredo, *A Transação Tributária como Expressão dos Direitos do Cidadão*, Bagaço/Instituto do Ministério Público de Pernambuco, Recife, 2004, p. 102.

um órgão julgador administrativo tivesse de resolver algum conflito entre o contribuinte e o Fisco.¹⁴ Entretanto, meditando sobre o assunto, modificamos nossa opinião. Os órgãos de julgamento administrativo integram a própria Administração Pública, de sorte que no processo administrativo fiscal faz-se apenas o controle interno da legalidade do lançamento. Antes de ser este definitivo para a própria Administração não se pode dizer que existe uma pretensão desta a ensejar resistência do contribuinte. Enquanto a própria Administração examina a legalidade da cobrança que pretende fazer, não existe pretensão desta, em sentido jurídico, a ensejar uma lide. E o litígio a que se refere o art. 171 do Código Tributário Nacional somente se caracteriza pela instauração da lide, vale dizer, pela ocorrência de uma pretensão formulada e resistida em juízo.

4.3. *Extinção do crédito tributário*

O Código Tributário Nacional coloca a transação como uma forma de extinção do crédito tributário. É o que se vê expresso em seu art. 156, inciso III. Não obstante, há quem afirme que a transação não tem esse efeito. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, afirma que, mesmo ocorrendo a transação, o que a final extingue o crédito tributário é o pagamento:

“Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.”¹⁵

Barros Carvalho tem razão na medida em que, mesmo diante de concessões mútuas, geralmente subsiste um valor a ser pago pelo sujeito passivo, e esse pagamento é que afinal extingue a relação obrigacional tributária. Não se pode, entretanto, excluir a transação como causa da extinção do crédito tributário, na medida em que, havendo concessão por parte da Fazenda, como no caso em que ocorre dispensa, total ou parcial, de multa e juros, ou mesmo de parte do valor do tributo, é a transação que causa a extinção do vínculo, nessa parte consubstanciada pela concessão da Fazenda. E ainda pode ocorrer que a Fazenda dispense inteiramente um crédito tributário, para que o contribuinte, em contrapartida, pague um outro que estava questionando. Neste caso, o primeiro desses créditos estará sendo extinto pela transação.

Seja como for, certo é que uma vez consumada a transação, com ou sem a subsistência de parte do crédito tributário que afinal é extinta pelo pagamento, tem-se como consequência a extinção do crédito tributário, o que de certa forma justifica a regra albergada pelo art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional. E o contribuinte não pode depois ingressar em juízo pedindo a restituição do que pagou. Não porque tenha renunciado ao direito à jurisdição, que é um direito irrenunciável, como acima já afirmamos. É que ele renunciou ao direito material no qual se fundava a ação. Renunciou a um específico direito albergado na relação tributária, em troca

¹⁴ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, Atlas, São Paulo, 2005, p. 519.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 18ª edição, Saraiva, São Paulo, 2007, p. 479.

de vantagem que lhe foi concedida pela Fazenda. Essa renúncia ao direito material que no caso estava sendo questionado é que compõe a transação, cujos efeitos essenciais consistem na terminação do litígio e extinção da relação obrigacional tributária.

4.4. O Refis como transação

Já nos pareceu que o parcelamento de dívida tributária, com a concessão de outras vantagens ao contribuinte, além da prorrogação do prazo e da distribuição do valor do crédito tributário em parcelas, seria uma forma de transação.¹⁶ E diversas decisões judiciais têm afirmado que o Refis configura uma transação. Mesmo assim, meditando sobre o assunto em face de inúmeras situações nas quais tem ocorrido a exclusão do contribuinte do referido programa, unilateralmente, consolidando-se situação na qual somente a Fazenda termina levando vantagem, e sobretudo em face do que estabelecem os arts. 156, inciso III, e 171, do Código Tributário Nacional, modificamos nosso ponto de vista. Não é razoável admitir-se uma transação que se consuma e produz efeitos apenas em relação a uma das partes, deixando a outra livre para recuar quanto às concessões que eventualmente tenha feito. A transação há de ser vista como um negócio jurídico que produz efeitos em relação a ambas as partes no mesmo envolvidas, e além disto em nosso Direito Tributário é admitida em caráter excepcional, como causa de extinção do crédito tributário, não sendo razoável, portanto, admitir-se que esteja presente em situação na qual a relação obrigacional segue existindo e dando ensejo a atos arbitrários da Fazenda, inteiramente incompatíveis com a idéia de uma relação jurídica cuja extinção se tenha operado.

Realmente, o art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, coloca a transação como causa de extinção do crédito tributário. E o art. 171 diz expressamente que a transação é feita para a terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.

5. Manifestação do STJ no REsp nº 948.094/PE

O Superior Tribunal de Justiça manifestou-se, em setembro de 2007, no sentido de que a confissão irretratável da dívida, feita pelo contribuinte como condição para obter o seu parcelamento, não impede posterior pedido de restituição do que tenha sido pago indevidamente, se esse pedido tem fundamento na invalidade da lei tributária. Mas parece afirmar o caráter absoluto da irretratabilidade da confissão, quando o pedido de restituição tenha fundamento em circunstâncias fáticas. Assim decidiu, por exemplo, no julgado que porta a seguinte ementa:

“Tributário. Confissão de Dívida. Parcelamento. Revisão Judicial. Possibilidade. Limites.

1. Considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária - insuscetível, por isso mesmo, de criação por simples ato de vontade -, é cabível o controle de legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua instituição, mesmo quando há confissão de dívida. O que fica colhido pela força vinculante da confissão

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. III, Atlas, São Paulo, 2005, p. 524.

e da cláusula de irretratabilidade são as circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias.

2. No caso, a revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento a ilegitimidade da norma que instituiu o tributo, e nesses limites é viável o controle jurisdicional.

3. Recurso especial a que se dá provimento.”¹⁷

Esse entendimento, data vênia, parece-nos equivocado na parte em que admite o caráter absoluto da irretratabilidade da confissão. Na verdade, a confissão é simplesmente um meio de prova, e como tal pode ser invalidada por outras provas, se houve erro do confitente quanto aos fatos que confessou. O que não se pode admitir é o arrependimento, puro e simples, pois a confissão tem o efeito de inverter o ônus da prova. Quem confessou, se entende que incorreu em erro quanto aos fatos confessados, tem o direito de provar a verdade por outros meios.

A interpretação da irretratabilidade da confissão como absoluta impossibilidade de sua revogação, implica atribuir-se à confissão da dívida tributária natureza contratual que ela não tem. Assim, o julgado acima referido, ao afirmar: “o que fica colhido pela força vinculante da confissão e da cláusula de irretratabilidade são as circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias”, considerou irretratável, em termos absolutos, a confissão da dívida tributária nos casos em que o confitente tenha incorrido em erro quanto aos fatos. E assim, além de atribuir natureza contratual à confissão, que tem como capaz de gerar dívida tributária inexistente em face dos fatos efetivamente ocorridos, nega vigência a dispositivo expresso do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, assegura expressa e claramente ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito à restituição do tributo que, independentemente de prévio protesto, tenha sido cobrado ou pago espontaneamente, mas seja “indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”.

Se o tributo não nasceu da ocorrência de fato que, segundo a lei tributária, gera a obrigação tributária correspondente, não se pode admitir a irretratabilidade da confissão. Não vale o argumento de que essa interpretação torna inútil a confissão exigida nas leis de parcelamento. A utilidade da confissão consiste em inverter o ônus da prova. Dívida confessada pode ser inscrita como Dívida Ativa e cobrada sem que a Administração tenha mais que provar sua regular constituição. Ao contribuinte que se insurgir contra a cobrança é que incumbe provar a invalidade da confissão, que, em síntese, pode decorrer de erro quanto à validade da norma jurídica, ou quanto ao alcance desta, ou ainda, quanto à existência de circunstâncias de fato necessárias ao nascimento da obrigação tributária.

¹⁷ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 948.094/PE, rel. Ministro Teori Zavascki, julgado em 06/09/2007, DJ de 04/10/2007, p. 207.