

A RENÚNCIA A DIREITOS FUNDAMENTAIS NOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Elisângela Padilha¹

Leandro Alvaraz²

RESUMO

O objetivo deste estudo é o de investigar se a concessão dos parcelamentos fiscais está em harmonia com a Constituição Federal de 1988. O Estado, com o objetivo de aumentar a arrecadação tributária, oferece benefícios fiscais e em contrapartida exige que o contribuinte renuncie ao direito de ação, postulado no rol de direitos fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal. A análise do presente trabalho proporcionará ao leitor um entendimento acerca do alcance e dos efeitos da confissão exigida pelo Estado, à luz do princípio da legalidade. Proporcionará, ainda, uma análise dos critérios que podem ser utilizados para avaliar a constitucionalidade dessas exigências. São vários os motivos que levam o contribuinte a se submeter às exigências da legislação que institui parcelamentos tributários, dentre eles a necessidade de obtenção de certidão de regularidade fiscal. Não são raras as situações em que o contribuinte, ciente da ilegalidade de seus créditos tributários, renuncia ao direito de ação e adere a tais parcelamentos, com o objetivo de alcançar a famigerada regularidade fiscal, ou ainda com a intenção de afastar a possibilidade de ação penal. Após a leitura do presente estudo, será possível observar situações, em que a manifestação de vontade de aderir a tais parcelamentos, é viciada, seja por erro ou coação, o que proporciona a possibilidade de discutir judicialmente os créditos, ainda que parcelados.

PALAVRAS-CHAVE

Parcelamento fiscal. Renúncia a direito de ação. Confissão. Acordo de vontades. Desistências das ações em curso.

¹ Mestranda em Ciência Jurídica pela Universidade do Norte do Paraná - UENP. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pelo PROJURIS/FIO.

² Graduando em direito pelas Faculdades Integradas de Ourinhos, Bacharel em Ciências Contábeis Pelas Faculdades Integradas de Ourinhos, Bacharel em Análise de Sistemas e Tecnologia da Informação pela Fatec Ourinhos

INTRODUÇÃO

Periodicamente, tem-se visto que a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios criam leis que concedem benefícios, destinados à empresas e pessoas físicas em situação de inadimplência tributária. Tais leis dividem a opinião pública e mesmo a comunidade jurídica. Para os defensores de tais benefícios, a carga tributária excessiva macula a competitividade das empresas, contribuindo negativamente para o desenvolvimento social. Porém, há quem diga que a concessão dos benefícios incentiva as empresas “mal pagadoras”, em detrimento daquelas que procuram manter a sua situação tributária regular, criando, por conseguinte, uma concorrência desleal e consequente desequilíbrio no mercado.

Nesse contexto, a Lei nº 9.964, de 10/04/2000, criou o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Na sequência, vieram, entre outros, o regime de parcelamento ordinário (Lei nº 10.522/2002), o Parcelamento Especial - PAES (Lei nº. 10.684/03), o Parcelamento Excepcional - PAEX (Medida Provisória nº. 303/06) e o ‘REFIS da Crise’ (Lei nº. 11.941/09). Tais parcelamentos possuem a finalidade de aumentar a arrecadação do Fisco junto aos contribuintes inadimplentes e auxiliá-los na regularização de suas obrigações tributárias.

Verifica-se, todavia, que em todas as modalidades de parcelamento fiscal, existe alguma previsão que exige que o contribuinte desista de modo expresso e irrevogável da ação judicial. Vale dizer, tal desistência é requisito para que seja permitido o parcelamento do débito.

Sendo assim, dentre as modalidades de parcelamento de tributos existentes, o objeto de análise do presente estudo foi o parcelamento decorrente de autuação em fiscalização tributária (Parcelamento Ordinário Administrativo), no âmbito federal, e Lei nº 6.374, de 01-03-1989, no âmbito do Estado de São Paulo. Também foram analisados os parcelamentos especiais (REFIS, PAES) na seara da União, e (PEP do ICMS) no Estado de São Paulo, oferecidos como benefício a contribuintes inadimplentes.

No primeiro caso, é ofertado ao contribuinte que sofre autuação fiscal, um parcelamento dos débitos apurados nos trabalhos fiscais realizados na empresa. Normalmente são oferecidos descontos na multa e juros, proporcionais ao número de parcelas a que o contribuinte adere.

Por sua vez, no segundo caso, ao contribuinte inadimplente, é ofertado um parcelamento, geralmente com prazos mais amplos, contemplando descontos na multa e nos juros, além de taxas de juros (do parcelamento) reduzidas. Tal parcelamento pode, inclusive, englobar parcelamentos ordinários em curso. A maior crítica

nesta modalidade de parcelamento é o “incentivo” ao contribuinte inadimplente em detrimento daquele que paga seus tributos em dia.

Seja qual for a modalidade de parcelamento, o contribuinte assume um compromisso bilateral com o Estado, ou seja, emite uma declaração de vontade expressa para confessar a dívida e renunciar ao exercício do direito de acesso Poder Judiciário. Logo, em busca de facilidade no adimplemento da dívida tributária, em circunstâncias não raras de desespero, o contribuinte acaba por renunciar a um direito fundamental.

Sendo assim, o objetivo deste estudo foi investigar se a concessão dos parcelamentos fiscais está de acordo com a Constituição Federal de 1988. Pode o Estado oferecer benefícios fiscais e em contrapartida exigir que o contribuinte renuncie a direitos fundamentais? Qual é o alcance da confissão e quais critérios podem ser utilizados para avaliar a constitucionalidade dessas renúncias? Se um contribuinte confessar um crédito tributário, estando, este crédito, eivado de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, ainda assim ficará o contribuinte impedido de impugnar administrativa ou judicialmente, eis que tais renúncias são previstas em lei e dispostas voluntariamente?

Para tanto, parte-se de 3 (três) premissas:

a) Nos parcelamentos fiscais, a exigência de que o contribuinte deve renunciar ao exercício do direito de acesso Poder Judiciário, fere flagrantemente o direito fundamental de acesso ao Judiciário, disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988;

b) A confissão decorrente da adesão ao parcelamento fiscal não pode ser interpretada de forma literal. Isto por que o tributo não decorre da vontade, mas sim de lei. Tal confissão não tem o condão de legitimar tributos eivados de irregularidades ou inconstitucionalidades;

c) A manifestação de vontade do contribuinte, ao aderir aos parcelamentos oferecidos pelos entes estatais é maculada pelo vício de coação, em decorrência das sanções políticas e penais impostas àqueles que pretendem discutir judicialmente os créditos tributários sem o respectivo depósito integral do valor do tributo.

Ocorre que o desenvolvimento da tecnologia da informação possibilitou ao Estado um controle muito eficaz dos tributos, por meio da instituição da nota fiscal eletrônica. Tal advento permitiu o encontro de informações entre o emissor e destinatário da mercadoria ou serviço, facilitando a fiscalização e dificultando, cada vez mais a sonegação dos impostos. A legislação tributária, entretanto, não acompanhou tal evolução, conservando penalidades severas criadas num cenário, em que toda a informação tributária estava nas mãos dos contribuintes. Tal severidade, se

justificava pelo fato de o Estado não possuir ferramentas eficazes no combate à sonegação fiscal e tinha o objetivo de desestimular eventuais desvios de conduta dos contribuintes. No entanto, as leis que instituíram penalidades criadas para um cenário desfavorável ao Estado continuam em vigor. Não são raras as situações em que, um mero erro de digitação, pode desencadear um procedimento de fiscalização, que venha aplicar multas da ordem de 100% a 200% do valor da operação. A facilidade do acesso a informação, por parte do Estado, pode desencadear autuações milionárias.

O Estado, por sua vez, ciente de que, em muitos casos as empresas autuadas, ou mesmo aquelas que estejam apenas inadimplentes, não possuem capacidade financeira para arcar com os valores devidos, institui parcelamentos que oferecem descontos nos juros e multas, em detrimento da desistência de eventuais ações judiciais que tenham por objeto a discussão dos valores devidos e da renúncia ao direito de ação, acerca dos valores parcelados.

Os aspectos da desistência, da renúncia e da confissão exigidas pelo Estado, nos parcelamentos tributários, foram analisados à luz dos princípios constitucionais, em especial do princípio da legalidade, que no direito tributário recebeu tratamento enfático, por parte do legislador, a fim de proteger o contribuinte da voracidade estatal na instituição e cobrança de tributos.

A despeito disso, conhecer da legalidade ou constitucionalidade das exigências estatais na concessão de parcelamentos tributários, bem como caminhos alternativos na busca da tutela jurisdicional é de suma importância, para a comunidade jurídica e para sociedade em geral.

Para tanto, o método empregado para a confecção do presente artigo científico foi o dialético.

Por fim, este estudo não teve a pretensão de esgotar o tema, mas, tão somente, propor algumas reflexões acerca do sistema tributário brasileiro.

2 DOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Os parcelamentos tributários ordinários, decorrentes de autos de infração e imposição de multa e os parcelamentos incentivados, que têm como alvo contribuintes inadimplentes. Tais parcelamentos como REFIS, PAES e PEP do ICMS, dentre outros, possuem algumas características em comum. Todos são instituídos por meio de lei, em respeito ao princípio da legalidade. Oferecem ao contribuinte interessado, alguns benefícios, tais como redução na multa e nos juros, em detrimento da desistência das ações judiciais em curso, processos administrativos e a renúncia expressa ao direito que se funda a ação, no que se refere a tais tributos.

2.1 DA RENÚNCIA AO DIREITO DE AÇÃO E A DESISTÊNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO

Os parcelamentos abordados no presente trabalho, sejam os decorrentes de autos de infração ou mesmo os incentivados, possuem, em comum, como pressupostos de adesão, a renúncia ao direito de que se funda a ação e a desistência das ações em curso, que discutam os créditos objeto do parcelamento.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins³, o direito que se funda a ação, na esteira tributária, não é suscetível de renúncia. Isto por que não se trata de direito disponível, pois o tributo não decorre da manifestação de vontade das partes, trata-se de obrigação *ex lege*. Para ele, o que é disponível é a faculdade do contribuinte de se opor à pretensão estatal.

Neste sentido, o princípio da inafastabilidade da jurisdição, presente no rol de direitos fundamentais do art. 5º da Constituição Federal, garante o acesso ao Judiciário. De outro lado, a desistência da ação, que é ato privativo da parte, como bem ensina Maria de Fátima Ribeiro⁴, incorre em extinção do processo sem resolução do mérito, o que permite que o contribuinte ingresse novamente em juízo, para discutir os débitos alcançados pelo parcelamento. A renúncia, portanto, teria o objetivo de impedir tal manobra do contribuinte.

O problema que surge é que o Estado não pode valer-se de benefícios concedidos pelos parcelamentos, a fim de legitimar créditos tributários duvidosos ou mesmo já prescritos. Daí a importância do princípio da estrita legalidade no direito tributário. Isto porque, no direito civil, o instituto da novação permite a confissão e consequente legitimação de débitos prescritos, ou mesmo inexistentes.

Ademais cabe aqui uma reflexão acerca do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, comumente utilizado para justificar eventuais relativizações ao princípio da estrita legalidade: não é razoável atribuir ao princípio do direito administrativo, o papel de justificar a voracidade estatal acerca da arrecadação. Ferramentas próprias do Direito Civil, tais como confissão e novação, não

³ Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da lei 9718/98. Insubsistência do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do pis e da cofins. Insubsistência da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição – parecer. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/...gandra/.../0670-08.doc>>, Acesso em 12/10/2015.

⁴ Vídeo da palestra ministrada por Maria de Fátima Ribeiro no XII Simpósio de Direito Tributário da APET. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=iMIUkZTNkdQ>>. Acessado em 12/10/2015.

se prestam a legitimar tributos ilegais ou inconstitucionais. Em outras palavras, não é de interesse público tributar desenfreadamente às avessas da Constituição, arruinando empresas e destruindo os empregos que desenvolvem a sociedade.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁵, reportando-se às lições de Renato Alessi, assim resume:

O autor exemplifica anotando que, enquanto mera subjetivação de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, enquanto empobrecesse a Sociedade;(…) sem embargo tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços. (2007, p. 64).

A renúncia ao direito de ação e desistência de eventuais demandas em curso, do ponto de vista do Estado, têm o objetivo de evitar que empresas que aderem aos parcelamentos oferecidos, continuem ou passem a discutir tais créditos judicialmente. O parcelamento, por sua vez, tem o objetivo de aumentar a arrecadação. Neste sentido há uma incongruência: Se o objetivo do parcelamento é aumentar a arrecadação, seria razoável que, aqueles que buscassem o Judiciário para apreciar a sua situação tributária, não fossem excluídos ou impedidos de participar dos programas. Desta forma, caso o Estado fosse vencedor, já estaria recebendo tais créditos, por meio dos pagamentos mensais, evitando, assim, uma execução, que nem sempre encontra a eficácia. Por outro lado o contribuinte, arcaria com as custas judiciais e honorários advocatícios. Este ônus para o contribuinte perdedor, por si só, inibiria as ações judiciais sem fundamento jurídico. Também não haveria razão protelatória por parte do contribuinte, haja vista que, já estaria pagando os créditos no decorrer da ação judicial. Se o contribuinte fosse vencedor poderia repetir ou compensar os valores pagos indevidamente.

O que se pode concluir da resistência estatal, acerca da discussão dos créditos parcelados, é que à moda do instituto da novação, o Estado teria a intenção de “legitimar” tributos ilegais, prescritos, ou até mesmo cujo fato imponible seja inexistente ou não corresponda a uma hipótese de incidência. Conduta esta que não se justifica pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

2.2 DA CONFISSÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

As leis que instituem os parcelamentos tributários impõem, como prerro-

⁵ Curso de Direito Administrativo, 24 ed. Malheiros Editores, 2007 p. 64.

gativa, a confissão irrevogável e irretratável dos créditos a serem inclusos no referido parcelamento. Uma vez confessada a matéria de fato, não haveria possibilidade de discutí-las administrativa ou judicialmente.

A confissão é instituto do Direito Civil e está prevista no art. 212, I do Código Civil. A irretratabilidade e irrevogabilidade, de que tratam as leis que instituem os parcelamentos fiscais, devem ser interpretadas a despeito do que dispõe o art. 214 do mesmo diploma: Art. 214 - A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.

Hugo de Brito Machado⁶ explica de forma clara a questão:

Admitindo-se que a confissão é simples meio de prova da verdade dos fatos, como admitimos, é indubitoso que ela não interfere com o significado que tais fatos possam ter no mundo jurídico. Assim, se um agente fiscal de tributos federais lavra contra alguém um ato (sic) 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. (Código de Processo Civil, art. 352.). 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. (2003, p. 6)

⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão de Dívida Tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 12/10/2015.

A irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão não deve ser interpretada de forma literal, sob pena de atribuir ao crédito tributário, um caráter contratual, contexto do qual o tributo não compartilha, uma vez que não decorre da vontade do contribuinte, mas, tão somente, da incidência da norma tributária sobre o fato imponible. Nesta esteira, não é possível conceber que a confissão seja capaz de legitimar um fato imponible inexistente, eivado de eventuais irregularidades, ou cuja manifestação de vontade, (de aderir ou não a tal parcelamento) seja decorrente de erro ou coação.

3 DAS SANÇÕES POLÍTICAS E OS ASPECTOS DA LEI PENAL TRIBUTÁRIA

A legislação tributária estabelece algumas sanções políticas àqueles que pretendem discutir judicialmente créditos tributários os quais, por algum motivo, discordam da sua legalidade. Tais sanções materializam-se, por meio da negativa do fornecimento de certidões de regularidade fiscal, que são pressupostos, para participação em processos licitatórios, dentre outros atos da vida civil. Para que o contribuinte obtenha tais certidões e ainda assim discuta, judicialmente, tais créditos, deve depositar o valor total do tributo, inclusive com multas e juros. Isto porque, nos termos do art. 739-A, § 1º do CPC/73, ou 919, § 1º do CPC/15, os embargos à execução só terão efeito suspensivo, mediante à garantia do juízo.

Tais sanções políticas contribuem para macular a manifestação de vontade do contribuinte, acerca do ingresso nos parcelamentos fiscais oferecidos pela administração pública. Em outras palavras, a manifestação de vontade só é livre, se o emissor não sofrer sanções ao abster-se de emití-la.

Ives Gandra da Silva Martins⁷ assim explica as sanções políticas aplicadas àqueles que discutem a legalidade dos créditos tributários:

Entre as sanções políticas, a recusa da administração tributária em expedir certidão de regularidade fiscal relativamente a contribuintes que se encontram em juízo, é a que mais agravos provocam. Ao contrário do que ocorre em outros países, que não mais

⁷Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da lei 9718/98. Insubsistência do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do pis e da cofins. Insubsistência da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição – parecer. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/...gandra/.../0670-08.doc>>, Acesso em: 12/10/2015.

exigem tal documento para a prática de atos relevantes da vida das empresas, no Brasil ele segue sendo imprescindível para quase todos os atos da vida social, como receber pagamentos pelo fornecimento de mercadorias e de serviços a órgãos públicos, participar de licitações, alienar bens, etc. Com isso, a negativa de expedição da referida certidão frequentemente impede o contribuinte de ir a juízo discutir a legitimidade de determinada exigência tributária, ou mesmo de prosseguir com discussões judiciais já iniciadas. (2008 p. 11)

E conclui, dizendo que se revestem de caráter coativo, pois tais sanções, como a negativa de CND, impediriam empresas de participarem de licitações:

Fácil é constatar que, premidos, de um lado, pelas insuportáveis dificuldades geradas pelas sanções políticas supra referidas, e de outro, pela insegurança jurídica decorrente de decisões judiciais não uniformes sobre matéria tributária, dada a complexidade da legislação - sem falar na morosidade na obtenção do provimento jurisdicional protetor de seu direito - muitos contribuintes têm sido levados a abandonar a discussão judicial que promovem por suspeita de ilegitimidade da legislação e a aderir a tais parcelamentos. Com isso conseguem alcançar a regularidade fiscal - efêmera, é verdade, dadas as frequentes exclusões do benefício concedido, por motivos inconsistentes, que levam à falta de homologação por parte da autoridade administrativa. No mais das vezes não se trata de uma decisão tomada livremente, mas contaminada pela evidente **coação**, representada pelas condicionantes acima referidas, e pelas dificuldades exegéticas, propiciadas pela pouco racional legislação tributária, que acaba levando a **erro** até mesmo os tribunais, quanto mais os contribuintes! (2008 p. 14)

Se as sanções políticas possuem o condão de afastar a legitimidade da manifestação de vontade, o que se dirá das sanções penais previstas na Lei 8.137/90⁸

⁸ Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser con-

- Crimes contra a ordem tributária.

Da leitura do referido dispositivo, é possível verificar que são diversas as condutas que configuram crime contra a ordem tributária. Todas elas condicionadas ao resultado material reduzir ou suprimir tributo. Dentre tais condutas, destacamos o inciso V, combinado com o parágrafo único. O prazo para atendimento da exigência da autoridade fiscal pode ser reduzido a horas, de acordo com a complexidade da exigência da fiscalização. O problema que se verifica, é que a legislação deixou a cargo da autoridade fiscal, a decisão do que é mais ou menos complexo. Tal dispositivo, pode ser utilizado pela autoridade fiscal, com forma de coagir o contribuinte a atender determinada exigência, contrariando o princípio constitucional da não auto incriminação *nemo tenetur se degetere*, disposto no art. 5º, LXIII, da Constituição Federal.

Acerca do desrespeito ao referido princípio constitucional Rogério Tadeu Romano⁹ argumenta:

Trata-se de crime de desobediência e se consuma com a não apresentação dos documentos reclamados pela autoridade, no prazo estipulado, após regular notificação. Assim a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, caracteriza a infração prevista no artigo 1º, inciso V. Ora, sabe-se que no sistema jurídico brasileiro, dentro da linha das Convenções Internacionais, o réu não é obrigado a se autoincriminar. Veja-se o que diz a Convenção Interamericana de Direitos Humanos. Observo, pois, esse caráter de inconstitucionalidade material no artigo citado. Sabe-se que tal postura, que obriga alguém a produzir prova contra si é afrontosa ao disposto no artigo 5º, LXIII da Constituição Federal e ainda ao artigo 8º, § 2º, "g", do Pacto de José da Costa Rica, que tem estatura constitucional, à luz da Emenda Constitucional n. 45. No caso em tela é nítida a conduta abusiva. O agente, que desempenha mister que leve a

vertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁹ ROMANO, Rogério Tadeu, Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Disponível em: <<https://www.jfrn.gov.br/institucional/biblioteca/doutrina/Doutrina379-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria.pdf>> Acesso em 12/10/2015.

ter acesso a documentos, é intimado pessoalmente da exigência e do prazo para cumprimento e é obrigado a entregar a documentação ou informação exigida. É compelido a coligir prova contra si. É crime de mão própria. Vencido o prazo dado pela lei o delito se consumaria. Sendo delito de desobediência contra a administração não se extinguiria pelo mero pagamento. Se isso não bastasse, a pena cominada a tal conduta, totalmente desproporcional, de 2 a 5 anos, no mesmo patamar dos demais, é óbice a que seja tratada como crime de menor potencial ofensivo. (S. D., p.14)

Vale ressaltar que o legislador, acertadamente, cuidou de incluir na legislação, nas Leis nº 9.249/95¹⁰, 9.964/2000¹¹ a possibilidade de suspensão e extinção da punibilidade pelo parcelamento ou pagamento total do tributo, inclusive acessórios. Cuidou ainda de suspender o prazo prescricional durante o curso do parcelamento.

Posteriormente, o legislador desvinculou a extinção da punibilidade do recebimento da denúncia, por meio das leis nº 10.684/03¹² e 11.941/09¹³, propor-

¹⁰ Lei nº 9.249, de 26-12-1995:

Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹¹ Lei nº 9.964, de 10-4-2000, Art. 15 - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 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.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I - a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II - aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

¹² Lei nº 10.684, de 30-5-2003: Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei n. 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.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

¹³ Lei nº 11.941, de 27-5-2009: Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

cionando ao contribuinte a possibilidade de aderir a parcelamentos, que venham a suspender a pretensão punitiva do estado, mesmo após o recebimento da denúncia.

Os aspectos dispostos na legislação, acima transcrita, evidenciam a busca do legislador na proteção dos direitos do contribuinte, mas também mostra que seu objetivo principal é aumento da arrecadação tributária. Para tanto, utiliza-se da suspensão e extinção da punibilidade como forma de incentivar o contribuinte a parcelar ou pagar o tributo.

Todos estes aspectos da legislação tributária devem ser somados ao fato de que, o contribuinte, não raras as vezes, não dispõe de conhecimento jurídico que o permita agir de forma a resguardar seu direito. Vale ressaltar, que nem sempre o investigado é empresário de grande porte econômico e, muitas vezes, não dispõe de recursos para contratar assistência jurídica adequada. Aliás, o custo de tal assistência é sempre levado em consideração, no momento da decisão de aderir ao parcelamento oferecido pelo Estado, ou discuti-lo administrativa ou judicialmente. Neste sentido, tanto as sanções políticas, já estudadas, como os aspectos da legislação penal tributária, devem ser entendidos, senão com forma de coagir o contribuinte à adesão ao parcelamento, ao menos como ferramenta de desestímulo à busca do judiciário para a solução da demanda tributária.

3.1 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

3.1.1 DAS NORMAS DE REJEIÇÃO E ACEITAÇÃO SOCIAL

Ives Gandra da Silva Martins¹⁴ argumenta que, dentre inúmeras classificações, as normas possuem uma categoria classificatória superior, sendo divididas em normas de aceitação social e de rejeição social. No primeiro caso, as leis são recebidas pela sociedade com uma pré-disposição ao seu cumprimento. No segundo, a pré-disposição da sociedade caminha em sentido à rejeição à norma. O autor ainda toma como exemplo de aceitação social o direito à vida. Se, porventura, deixasse de existir pena para o crime de homicídio, as pessoas não cometeriam homicídios, tão somente, por conta da ausência de punição. Neste caso a sanção é uma norma para a patologia do direito, como diria Carlos Cossio, citado por Ives

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

¹⁴ Vídeo da palestra ministrada por Ives Gandra Martins no XII Simpósio de Direito Tributário da APET. Disponível em: <<https://youtu.be/okuJTkVJ5pI>>. Acesso em 12/10/2015.

Gandra da Silva Martins.

Acerca das normas de rejeição social, ocorre o contrário. A sociedade mostra-se indisposta a cumprir tais normas. Verifica-se necessário, portanto, a sanção como garantia de cumprimento à citada norma. Como bem argumenta Hans Kelsen, citado por Ives Gandra da Silva Martins, a sanção é norma primária, pois garante o cumprimento da norma secundária. Nesta classificação encaixam-se as normas tributárias. Isto porque, caso não houvesse sanção ao descumprimento da norma tributária, a sociedade, em geral, sobretudo no Brasil, não se prestaria ao pagamento voluntário dos impostos. Em outras palavras, “sem sanção não há direito tributário”¹⁵.

3.1.2 DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Classificada a, norma tributária, como espécie de rejeição social, tal qual ensina Ives Gandra da Silva Martins, é necessária uma breve análise acerca do princípio da legalidade no direito tributário.

O princípio da legalidade está disposto no art. 5º, II da CRFB. Não obstante a previsão constitucional, o legislador constituinte cuidou de prestigiar o referido princípio, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, Seção II: Das Limitações ao Poder de Tributar, art. 150, I.

O fato de o legislador constituinte repetir o disposto no art. 5º, II, na seção de limitações ao poder de tributar, deve ser interpretado de forma sistêmica, dando ênfase ao princípio da legalidade que, no direito tributário, deve ser entendido como de estrita legalidade.

Renato Bernardi¹⁶ nos ensina que:

Invoca-se o princípio da legalidade, com muito mais razão, em matéria tributária, haja vista que o constituinte reservou nessa seara do Direito um dispositivo especial dentro do Texto - art. 150, inciso I - para ressaltar a sua importância, quando se tratar de criação ou aumento de tributo. (2007, p. 1).

Ives Gandra da Silva Martins¹⁷ assevera ainda que a interpretação da nor-

¹⁵ Vídeo palestra Ives Gandra Martins, XII Simpósio de Direito Tributário da APET. Disponível em: <<https://youtu.be/okuJTkVJ5pI>>. Acesso em 12/10/2015.

¹⁶ Bernardi, Renato - O Princípio da Legalidade no Direito Tributário.<<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,-MI34692,81042-0+Princípio+da+Legalidade+no+Direito+Tributário>> Acesso em: 12/10/2015.

¹⁷ Vídeo da palestra ministrada por Ives Gandra Martins no XII Simpósio de Direito Tributários da APET, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=okuJTkVJ5pI>>, Acesso em 12/10/2015.

ma tributária deve ser feita com tipicidade fechada, com reserva absoluta da lei formal, observada a estrita legalidade.

O cunho introdutório acerca do princípio da legalidade é de suma importância para entender como institutos do direito civil, são trazidos à seara do direito tributário, os quais serão abordados no decorrer da pesquisa.

3.2 DAS FERRAMENTAS PROCESSUAIS DO CONTRIBUINTE

Os contribuintes que aderiram, ou se interessam em aderir aos parcelamentos oferecidos pelo estado, mas ainda assim, estão convictos que tais créditos tributários possuem algum vício, possuem algumas alternativas ou ferramentas, para discutir os referidos créditos.

Contribuintes que já aderiram ao parcelamento, mas posteriormente identificaram eventuais erros que viessem a tornar ilegítimos os créditos parcelados, podem interromper os pagamentos mensais. Ao terceiro mês de inadimplência estariam automaticamente excluídos do parcelamento e, portanto, aptos a discuti-los judicialmente. Aqui a ferramenta processual depende do vício identificado. Admite desde o Mandado de Segurança até a Ação Anulatória de Débito Fiscal. A desvantagem, entretanto, é que com o abandono do parcelamento, o contribuinte estaria sujeito às sanções políticas já estudadas, tais como o não fornecimento, por parte do ente Estatal, da Certidão Negativa de Débitos. Restaria entretanto a possibilidade de Mandado de Segurança cumulado com pedido liminar de autorização para depósito mensal, em juízo, do valor das respectivas parcelas. Para tanto, deverá o contribuinte, fazer prova inequívoca de que seu direito, líquido e certo, está sendo violado pela autoridade estatal.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da São Paulo¹⁸ traz um exemplo de situação em que o direito líquido e certo do contribuinte foi violado nos casos de parcelamento fiscal. O pleno do Tribunal de Justiça julgou inconstitucional a taxa de juros aplicada com base na Lei estadual nº 13.918/2009, por instituir taxa de juros

¹⁸ MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. JUROS MORATÓRIOS. Plano Especial de Parcelamento - PEP. Alegação de juros excessivos no período de parcelamento de débito tributário, quando da aplicação do art. 96, § 1º da Lei 6.374/89 com redação dada pela Lei Estadual no 13.918/09. Cabimento. O índice de reajuste dos juros de mora deve ser limitado à taxa SELIC, aplicável na cobrança dos tributos federais. Reconhecimento da inconstitucionalidade parcial da Lei Estadual no 13.918/2009 pelo Órgão Especial. Decisão que vincula os demais julgamentos. Consonância com a Súmula no 27 do Eg. TJSP. Adesão ao parcelamento que impossibilita a discussão dos aspectos fáticos da dívida, mas possibilita a discussão de aspectos jurídicos. Direito líquido e certo configurado. Precedentes. Sentença reformada. Recurso parcialmente provido. (TJSP Apelação nº 1012973-20.2014.8.26.0053, rel. Des. Cláudio Augusto Pedrassi, j. 29.07.2014).

superior à taxa SELIC. Tal julgamento deu ensejo à rediscussão dos créditos tributários decorrentes do parcelamento PEP do ICMS, instituído pelo Estado de São Paulo, no ano de 2012.

Já ao contribuinte que está discutindo seus débitos judicialmente, mas pretende aderir ao parcelamento oferecido pelo Estado, em função da necessidade de obtenção de certidões de regularidade fiscal, mas ainda assim, está convicto de suas razões acerca da ilegalidade dos créditos tributários, resta aderir ao parcelamento e realizar pedido incidental, na ação em curso, para depositar os valores mensais, no momento em que a autoridade fiscal vier a excluir o contribuinte do parcelamento, com base na falta de desistência da ação.

Ao fisco, entretanto, resta negar a adesão aos parcelamentos, aos contribuintes que se recusem a desistir das ações em curso. Maria de Fátima Ribeiro¹⁹, em palestra no XII Simpósio de Direito da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários), diz que o pedido de desistência da ação é privativo da parte autora, no caso, o contribuinte, e que a adesão ao parcelamento é ato administrativo, que não implica na extinção do processo por falta de interesse de agir.

4 DA JURISPRUDÊNCIA

A jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo tem se mostrado pacífica, no sentido de que os débitos objetos de parcelamento podem ser rediscutidos, desde que haja erro na confissão ou inconstitucionalidade acerca da matéria tributária. O argumento da Procuradoria, de que o parcelamento é um acordo de vontades entre a Fazenda Pública e o contribuinte, sendo vedada a alteração unilateral dos termos pactuados²⁰, já não convence. O entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo está em consonância com a doutrina estudada, especialmente acerca dos aspec-

¹⁹ Vídeo da palestra ministrada por Maria de Fátima Ribeiro no XII Simpósio de Direito Tributário da APET. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=iMIUkZTNkdQ>>. Acessado em 12/10/2015.

²⁰ Inicialmente, afasta-se a preliminar de falta de interesse processual.” “No caso em comento, a ora apelada impetrou mandado de segurança objetivando, no âmbito do Programa de Parcelamento Especial PEP, o recálculo do débito, com o afastamento dos juros de mora calculados com base na Lei no 13.918/09.” “Alega a Fazenda que o PEP é um acordo de vontades ao qual o contribuinte não está obrigado a aderir, de modo que é vedada a alteração unilateral dos termos pactuados.” “Ora, a adesão ao parcelamento importa em confissão somente quanto à existência do débito isto é, no que diz respeito aos aspectos fáticos da relação tributária; não impede discussão e controle jurisdicional dos aspectos jurídicos envolvendo a cobrança da dívida.” “E, ante a prevalência do princípio da legalidade que norteia a relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte, a aludida ‘renúncia ao direito de defesa’ não pode resultar na impossibilidade de apreciação da questão pelo Poder Judiciário, ressaltando-se, ainda, a inexistência de expressa renúncia ao direito de ação.” (TJSP AC no 1053134-72.2014.8.26.0053 v.u. j. de 22.06.15 Rel. Des. CRISTINA COTROFE).

tos da confissão²¹. Vale ressaltar, que o princípio da legalidade é prestigiado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, à medida que corrobora o entendimento de que a obrigação tributária decorre de lei, não podendo ser criada por acordo de vontades²².

O Superior Tribunal de Justiça abarcou, num único acórdão, inúmeros aspectos relativos aos parcelamentos fiscais ora estudados, dentre os quais, a confissão como pressuposto para aderir a parcelamento fiscal, que é maculada pela necessidade, do contribuinte, de obter certidão de regularidade fiscal:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1o, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COMERRO 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 comprove 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

²¹ “REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. Adesão ao Programa Especial de Parcelamento. PEP. Pretensão de repetição dos juros de mora excedentes à taxa SELIC. Reconhecimento da inconstitucionalidade parcial da Lei Estadual no 13.918/09 pelo Órgão Especial. Decisão que vincula os demais julgamentos. Adesão ao parcelamento que impossibilita a discussão dos aspectos fáticos da dívida, mas possibilita a discussão de aspectos jurídicos, especialmente diante de inconstitucionalidade reconhecida.” (TJSP AC no 1014057-90.2013.8.26.0053 v.u. j. de 26.05.15 Rel. Des. CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI).

²² “O acordo de parcelamento não impede o contribuinte de demandar contra os encargos cobrados, dado que a obrigação tributária só pode decorrer da lei, não podendo ser criada por acordo de vontades.” (TJSP AC no 0011917-20.2013.8.26.0597 v.u. j. de 12.05.15 Rel. Des. EDSON FERREIRA).

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). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008. 6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008." (STJ Resp 1.133.027, Ministro Relator MAURO CAMPBELL MARQUES)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que se percebe claramente é que tanto a doutrina quanto a jurisprudência caminham em sentido comum acerca da possibilidade de discussão dos créditos objeto de parcelamento fiscal, desde que haja erro na matéria confessada, ou ainda, vício na manifestação de vontade da confissão.

Por fim, sem pretensão de esgotar o tema, foi possível identificar três fatores relevantes acerca da renúncia e da confissão, ambas pressupostos para aderir aos parcelamentos tributários:

a) A exigência das leis que instituem os parcelamentos tributários, as quais o contribuinte deve renunciar ao exercício do direito de ação, fere flagrantemente o direito fundamental de acesso ao Judiciário, disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, isto porque trata-se de direito indisponível e, portanto, insuscetível de renúncia;

b) A irrevogabilidade e irretratabilidade da confissão, de que tratam as leis que instituem os parcelamentos fiscais, devem ser interpretadas à luz do art. 214 do Código Civil de 2002, isto é, a confissão pode ser anulada se decorreu de erro de fato, ou se a manifestação de vontade de aderir ao parcelamento, for maculada pelo vício de coação. Tal confissão não tem o condão de legitimar tributos eivados de irregularidades ou inconstitucionalidades;

c) Tanto as sanções políticas quanto as sanções penais impostas pelo Estado, aos contribuintes que pretendem discutir a legalidade de créditos tributários,

maculam, por meio do vício de coação, a manifestação de vontade do contribuinte, no momento em que decide se adere ao parcelamento fiscal ou se discute sua legalidade pela via administrativa ou judicial.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Guilherme Augustin. **A Renúncia a Direito Fundamental no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: <http://www.idbfdul.com/uploaded/files/2013_06_05851_05889.pdf>. Acesso em 01 de junho de 2014.

BERNARDI, Renato - **O Princípio da Legalidade no Direito Tributário** <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI34692,81042O+Principio+da+Legalidade+no+Direito+Tributario>> Acesso em: 12/10/2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

CAMARGO, Daniel Marques de. **Jurisdição Crítica e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, Ives Gandra. Vídeo da palestra ministrada por Ives Gandra Martins no **XII Simpósio de Direito Tributário da APET**. Disponível em: <<https://youtu.be/okuJTkVJ5pI>>. Acesso em 12/10/2015.

_____. **Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. – parecer**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/...gandra/.../0670-08.doc>, Acesso em: 12/10/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão de dívida tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 12/10/2015.

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 24 ed. Malheiros Editores, 2007.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Vídeo da palestra ministrada por Maria de Fátima Ribeiro no **XII Simpósio de Direito Tributário da APET** <<https://www.youtube.com/watch?v=iMIUKZT->

NkdQ>, acessado em 12/10/2015.

ROMANO, Rogério Tadeu. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária** Disponível em <<https://www.jfrn.gov.br/institucional/biblioteca/doutrina/Doutrina379-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria.pdf>> Acesso em 12/10/2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SOUZA, Antônio André Muniz Mascarenhas de. **Renúncia ao Direitos Fundamentais no Regime de Parcelamento Fiscal**. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/13719/000652259.pdf?sequence=1>>. Acesso em 01 de junho de 2014.

ZOLLINGER, Márcia Brandão. **Proteção Processual aos Direitos Fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2006.