

CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

HUGO DE BRITO MACHADO

1. Introdução. 2. A jurisprudência do TFR. 3. Natureza jurídica da confissão. 4. Natureza jurídica da obrigação tributária. 5. Obrigação tributária e confissão. 6. Conclusões.

1. *Introdução*

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

1.2 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 inócurrente 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 irretroatável.

1.3 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 de um preceito ou disposição jurídica, levando em conta todo o direito".¹

¹ *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981. p. 141.

1.4 Demonstrando a supremacia do elemento sistemático na interpretação da norma jurídica ensina o brilhante 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

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

2. *A jurisprudência do TFR*

2.1 A orientação do egrégio Tribunal Federal de Recursos é 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 AC 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 (Código Tributário Nacional, 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

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

² Hermenêutica do direito tributário. In: Ataliba, Geraldo, coord. *Elementos do direito tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978. p. 229-30.

³ *DJU* de 24.5.79, 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 protestativa, segue-se pela inexpressividade da tese alusiva à não retratabilidade de confissão do débito.”⁴

2.3 Essa orientação jurisprudencial corresponde, sem dúvida, à melhor interpretação da norma pertinente à irretratabilidade da confissão de 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*.

3. Natureza jurídica da confissão

3.1 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 volve para os diversos *atos*, não para a afirmação *jurídica* em seu complexo. A *renúncia* é a declaração do autor de que sua ação é infundada; e também elá difere da confissão porque não reconhece nenhum fato afirmado pelo réu, senão que somente nega a consistência jurídica da ação.”⁵

3.2 Essa distinção ficará mais clara se retornarmos 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

3.3 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 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 do direito, a doutrina repele a sua revogabilidade por erro referente a este, precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas.”⁷

⁴ DJU de 28.5.80 e *Ementário da Jurisprudência do TFR*, 39:152.

⁵ Chiovenda, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Trad. J. Guimarães Menegale. São Paulo, Saraiva, 1965. v. 2. p. 355.

⁶ *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro, Borsoi, 1970. v. 1. p. 3-4.

⁷ *Primeiras linhas de direito processual civil*. São Paulo, Saraiva, 1981. v. 2. p. 415.

3.4 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.

3.5 O erudito Jorge Lafayette 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 confitente a preclusão de emitir uma declaração contrária”. Entretanto, invocando lição de Goldshmidt, 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.⁸

3.6 Assevera Calmon Passos 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.” 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 probantissima*, como denominada por alguns, não podendo ser ilidida facilmente. Essa particular força probante da confissão assenta uma regra da experiência, ou seja, a de que ninguém afirma verdadeiros, sem que o sejam, fatos dos quais decorrem prejuízos para o confitente.”⁹

4. *Natureza jurídica da obrigação tributária*

4.1 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 conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.”¹⁰ Assim, para que exista a obrigação tributária, é indispensável a existência da norma definidora do fato que, se e quando ocorrer,

⁸ Confissão. Santos, J. M. Carvalho. *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. Rio de Janeiro, Borsoi, s.d. v. 11. p. 34.

⁹ Confissão. *Enciclopédia Saraiva do direito*. v. 18. p. 2.

¹⁰ *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973. p. 40.

produzirá a conseqüência 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 Código Tributário Nacional, denomina-se *crédito tributário*.

4.2 Tendo o direito de lançar índole potestativa, como bem observou o ilustre Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, é ele exercitado e atua independentemente da vontade daquele que sofre a sujeição.¹¹ “O requisito da vontade, exigido para a obrigação de direito privado, é na obrigação tributária substituído pela vontade da lei manifestada na descrição do fato gerador.”¹²

4.3 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 o resultado do exercício desse direito.

5. *Obrigação tributária e confissão*

5.1 Admitindo-se que a confissão é simples meio de prova da verdade dos fatos, como admitimos, é indubitado 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 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 conseqüência de fazer nascer a obrigação tributária.

5.2 Pode, entretanto, ocorrer que o fato confessado seja daqueles cujo acontecimento tenha como conseqüência 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).

¹¹ *Revista da Ajuze*, (3):9.

¹² Nogueira, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo, José Bushatsky, 1964. p. 74.

5.3 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.

5.4 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.

5.5 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 podem 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”.¹³

5.6 Aliás, como lembra Antônio Carlos Nogueira Reis, se é, “pela lei brasileira, plenamente assegurado ao contribuinte o direito de repetir o imposto indevidamente pago — independentemente de prévio protesto e decorra esse pagamento de erro de fato ou de direito (art. 165 do Código Tributário Nacional) — com muito maior razão lhe assiste também o direito de recusar-se a pagar um imposto que entenda indevido”.¹⁴

6. Conclusões

Do exposto podem ser extraídas as seguintes conclusões: a) se o fato confessado não corresponde à hipótese de incidência tributária e, portanto, mesmo

¹³ Nogueira, Ruy Barbosa. op. cit. p. 74.

¹⁴ *Revista de Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, (5):104.

efetivamente existente, não é capaz de gerar a obrigação tributária (item 5.1), 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.