

RENÚNCIA A DIREITOS FUNDAMENTAIS NO REGIME DE PARCELAMENTO FISCAL[†]

Antonio André Muniz Mascarenhas de Souza

Sumário: Introdução. Capítulo I – Renúncia a direitos fundamentais. 1.1 Conceitos e premissas. 1.2 Renúncia à titularidade e renúncia ao exercício do direito. 1.3 Renúncia parcial e renúncia total. 1.4 Limites e critérios de ponderação. Capítulo II - Das renúncias no parcelamento fiscal. 2.1 Natureza do parcelamento. 2.2 Hipóteses de renúncia. 2.2.1 Confissão irretratável e irrevogável. 2.2.2 Desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito sobre o qual se funda a ação. 2.2.3 Sigilo fiscal. Conclusões.

INTRODUÇÃO



ode o Estado oferecer benefícios fiscais e como contrapartida exigir que o contribuinte renuncie a direitos fundamentais?

A questão central deste estudo, com a qual me deparei no exercício da jurisdição de juiz federal, é motivada por um interesse prático em relação aos parcelamentos de créditos tributários previstos na legislação brasileira, a partir de um modelo instituído durante o regime militar¹, segundo o qual a União propunha-se a receber seus créditos tributários de forma parcelada, desde que o contribu-

[†] Relatório de Mestrado da Disciplina de Direito Constitucional I/II no âmbito do Curso de Direito Constitucional da Faculdade de Direito, da Universidade Clássica de Lisboa, no Ano Letivo 2011/2012, sob regência do Professor Jorge Reis Novais.

¹ Decreto-Lei n° 352, de 17/06/1968. Este diploma normativo, assim como todos os outros referidos neste trabalho, estão disponíveis para consulta no portal oficial <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>.

te estivesse disposto a confessar a dívida de forma irretroatável.

Desde o ano 2000², o governo federal, cedendo à pressão dos interessados, tem instituído periodicamente programas de recuperação fiscal cada vez mais sofisticados, com especiais vantagens e possibilidades ao contribuinte, porém sob condições gravosas, especialmente àqueles que ingressaram ou pretendiam ingressar no Poder Judiciário para impugnar a dívida. Passou a exigir a desistência expressa e irrevogável da ação judicial, bem assim a renúncia do direito sobre o qual se funda a demanda. Além disso, já chegou a estabelecer que o contribuinte tinha de abrir mão do direito à privacidade constitucional, relativo à sua movimentação financeira, durante o período do parcelamento, fórmula última que não mais repetiu.

Surgem as dúvidas, refletidas em jurisprudência não pacificada: o enfraquecimento de direitos do contribuinte para a concessão de favores fiscais está de acordo com a Constituição? Quais critérios podem ser utilizados para sindicar a constitucionalidade dessas renúncias?

De partida, encontrei na obra *Direitos Fundamentais: trunfos contra a maioria*, de Jorge Reis Novais, Coimbra Editora: Coimbra, 2006, especificadamente no seu capítulo VI - *Renúncia a direitos fundamentais*, uma abordagem sistêmica, referência em língua portuguesa na matéria, com a definição de conceitos, modalidades, requisitos e limites, de modo a servir de norte para as respostas às questões acima formuladas.

Mais à frente, durante o aprofundamento da pesquisa, para minha grata surpresa, tive acesso ao livro *Renúncia a direito fundamental*, de Pedro Augustin Adamy, São Paulo: Malheiros, 2011, fruto de dissertação de mestrado, cujo escopo inicial era buscar soluções para as indagações acima formuladas, embora

² Lei nº 9.964, de 10/04/2000, que criou o Programa de Recuperação Fiscal – RE-FIS. Na seqüência, 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).

o autor tenha alargado posteriormente o objeto do estudo. Enfrentou então diretamente o tema, de tal maneira que meu desafio não parte do desconhecido e facilita, de um lado, na parte metodológica, porque poderei confrontar suas posições e extrair críticas e concordâncias que conduzirão às minhas conclusões; mas, de outro, exige maior rigor na análise da obra específica, o que, ao final, contribuirá nesta dialética para que seja extraído melhor proveito neste relatório acadêmico.

Para tanto, foi preciso dividir o trabalho em dois capítulos: o primeiro sobre o tema maior da renúncia a direitos fundamentais e o segundo sobre o tema específico das renúncias no regime de parcelamento fiscal e sua questionada constitucionalidade.

Assim, no primeiro capítulo, apresenta-se o conceito de renúncia a direito fundamental; insere-se o tema no âmbito do Direito constitucional e na relação Estado/contribuinte, com a adoção de uma concepção de disponibilidade *prima facie* dos direitos fundamentais; enquadram-se as disposições do contribuinte como evidentes exemplos de renúncia a direito fundamental; e, por fim, indicam-se os limites e os critérios de ponderação que servirão à análise da constitucionalidade.

No segundo capítulo, aborda-se a natureza do parcelamento e especificadamente quais as principais hipóteses de renúncia a direito fundamental nele estabelecidas. São três as designadas para o estudo: a) confissão irretroatável e irrevogável da dívida; b) encerramento de processo por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e renúncia do direito sobre o qual se funda a ação; c) acesso irrestrito às informações relativas à movimentação financeira, a partir da adesão ao parcelamento. Em seguida, examina-se a validade delas perante a Constituição Federal, com apoio da jurisprudência brasileira sobre o tema.

CAPÍTULO I – RENÚNCIA A DIREITOS FUNDAMEN-

TAIS

1.1 CONCEITOS E PREMISSAS

Bem se sabe a relação jurídico-tributária é eminentemente vertical, voltada à retirada compulsória pelo Estado de parcela da propriedade dos indivíduos, mediante a observância das limitações ao poder de tributar. Nessa quadra, não há dificuldade para localizar o tema no âmbito do Direito Público, especialmente no Direito Constitucional³, em que os direitos fundamentais encontram sua primordial vocação na proteção contra arbítrios estatais.

A ilustrar a importância dos direitos fundamentais e do equilíbrio de forças na relação Estado/contribuinte, vale mencionar o julgado emblemático de 15 de dezembro de 1993 em que o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, reconheceu que o princípio da anterioridade, o qual impede a cobrança de impostos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, é um direito fundamental do cidadão, insuscetível de reforma. A maioria dos ministros entendeu que aludido princípio, destinado a prevenir surpresas tributárias, deve ser observado não apenas pelo legislador ordinário, mas também pelo poder constituinte derivado, em face do disposto no artigo 60, § 4º, da Constituição. A premissa é a de que a própria Carta implicitamente estabeleceu outros direitos e garantias individuais, fora do rol do artigo 5º.

Essa primeira noção, sob a perspectiva da Constituição, permite encontrar soluções a partir de princípios constitucionais para averiguar a validade da renúncia concreta a direitos fundamentais, rejeitando tomar por base a interpretação consa-

³ Essa localização do tema sob a perspectiva do Direito Constitucional é importante para afastá-lo dos domínios do Direito Civil, onde a vontade e ramos nos quais a renúncia e o consentimento têm contornos diversos.

grada noutros ramos do Direito, que conferem enfoque diverso à temática da renúncia e do consentimento, como no Direito Civil (em que prevalece a autonomia da vontade) e no Direito Penal (no qual pode configurar excludente de tipicidade ou de ilicitude). As próprias normas legais que regem o instituto no Direito ordinário podem ser objeto de um juízo de constitucionalidade, como ocorrerá neste trabalho em relação às normas administrativo-tributárias que disciplinam as renúncias no parcelamento fiscal⁴.

Além disso, tal delimitação autoriza afastar-nos da abordagem da renúncia a direitos fundamentais entre particulares e, por conseqüência, da discussão anterior sobre a própria aplicabilidade dos direitos fundamentais às relações privadas, ainda que seja conveniente sublinhar que situações concretas nessa perspectiva estejam a aflorar cada vez mais na sociedade contemporânea. Reis Novais menciona, entre outros, os exemplos da cláusula contratual que proíbe entrevistas de jogador de futebol sem autorização da diretoria do clube (liberdade de expressão) e da submissão de doente a testes de laboratório privado sobre novo medicamento (direito à vida)⁵. Nessas situações entre particulares, a ausência de lei e a maior espaço de soberania da vontade tornam a solução sobre a admissibilidade da renúncia ainda mais difícil.

Ainda como premissa, é preciso rejeitar um aparente consenso existente no Brasil e ainda não devidamente submetido à crítica de que os direitos fundamentais são irrenunciáveis⁶. A

⁴ Reis Novais, *Direitos Fundamentais: trunfos contra a maioria*, Coimbra Editora: Coimbra, 2006, p. 211-213

⁵ *Direitos Fundamentais...*, ob. cit., p. 214.

⁶ A influência no constitucionalismo brasileiro parte de José Afonso da Silva: “II – *inalienabilidade*: são direitos intransferíveis, inegociáveis, porque não são de conteúdo econômico patrimonial. Se a ordem constitucional os confere a todos, deles não se pode se desfazer, porque são indisponíveis.” [...] IV – *Irrenunciabilidade*: não se renunciam direitos fundamentais. Alguns deles podem até não ser exercidos, mas não se admite sejam renunciados” (*Curso de Direito Constitucional positivo*. S. 綜 Paulo: Malheiros, 1999. p. 166).

vantagem do cidadão contra o Estado não pode transformar-se apenas em ônus sem efetividade. No espaço que preserve seu mínimo essencial, mostra-se conveniente uma abertura para relações jurídicas de custo-benefício, em que o enfraquecimento de um direito, além de simplesmente ampliar a margem de atuação estatal, jogue também a favor de seu titular, consciente dessa opção.

O que está pressuposto nesse raciocínio é a evolução de um conceito amplo de liberdade no Estado de Direito, por meio do qual devem ser respeitadas as escolhas do cidadão, na auto-determinação de seu plano de vida e no desenvolvimento de sua personalidade⁷, como destinatário da proteção e da efetividade dos direitos fundamentais, em contraposição a uma postura estatal puramente paternalista e excessivamente intervencionista.

Conforme ressalta Benedita McCrorie, “o paternalismo estadual, tal como o definimos, deve ser, então, de afastar, não cabendo ao Estado, em princípio, um dever de proteção contra a vontade do indivíduo (desde que capaz). Tal dever existe apenas em situações extremas ou quando este não esteja em posição de cuidar de si. Excetuando estes casos não é de admitir uma proteção imposta, que restrinja as possibilidades de atuação do visado, já que tal proteção implica uma violação grave ‘da presunção de liberdade que deriva do princípio da dignidade da pessoa humana.’”⁸

Na mesma linha, Virgílio Afonso da Silva posiciona-se no sentido de que “os direitos fundamentais, junto com a separação de poderes, são conquistas essencialmente liberais e

⁷ Interessante anotar que a Constituição da República portuguesa consagrou o princípio do livre desenvolvimento da personalidade como direito fundamental (art. 26, nº 1).

⁸ MCCRORIE, Benedita, *O paternalismo estadual e a legitimidade da defesa da pessoa contra si própria*, in Responsabilidade e Cidadania, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga: Departamento de Ciências Jurídicas Públicas, 2012, p. 99.

sempre serviram – não somente na sua origem, mas também nos dias atuais – como forma de evitar a ingerência estatal em esferas estritamente individuais. Ora, se os direitos fundamentais são essencialmente direitos de liberdade do cidadão, nada mais coerente que aceitar a liberdade de não exercitá-los, de deles dispor ou de a eles renunciar. Renunciar a direitos fundamentais seria um exercício do direito geral de liberdade, imanente à essência dos direitos fundamentais. Essa é uma posição que, embora aceite algumas ressalvas e limitações e ainda que possa causar desconforto em alguns autores, é perfeitamente compatível com uma teoria liberal acerca dos direitos fundamentais.”⁹

Assim, reconheço a admissibilidade, *prima facie*, da renúncia a direitos fundamentais.¹⁰

Esclareça-se que a renúncia não se confunde com a perda e o não exercício de um direito fundamental, os quais têm con-

⁹ SILVA, Virgílio Afonso da, *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo, 2004. Tese de Livre Docência em Direito – Universidade de São Paulo, p.163-164.

¹⁰ A respeito da natureza do poder de disposição individual sobre posições de direitos fundamentais, recomenda-se a leitura do artigo *São os direitos como trunfos disponíveis? Reflexões à luz da teoria dos direitos de Ronald Dworkin*. In: XVI Congresso Nacional do CONPEDI, 2007, Belo Horizonte. Anais do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2007. p. 6328-6348, no qual Letícia Martel põe em cheque a afirmação de Reis Novais acerca da disponibilidade *prima facie* dos direitos fundamentais, como trunfos nas mãos do indivíduo, do que decorre o poder de dispor da posição de vantagem. A autora defende que esse raciocínio distancia-se do pensamento de Dworkin, o qual tem visão diversa quanto aos direitos de liberdade, aos direitos como conceitos interpretativos e ao dever de tratar a todos com igual respeito e consideração. Todavia, as premissas do artigo soam deslocadas na leitura isolada do texto *Renúncias a Direitos Fundamentais* (possivelmente justificada pela publicação separada em MIRANDA, Jorge. *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*. Coimbra: Coimbra, 1996), uma vez que, na obra já citada *Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a Maioria*, p. 29, apesar de se utilizar da metáfora dworkiniana dos trunfos, Reis Novais expressamente rejeita a distinção dogmática entre *rights/principles* e *policies*, explorando noutra direção a ideia dos direitos como trunfos, enquanto exigência contramajoritária imposta pela observância da dignidade da pessoa humana, mais próxima da evolução histórica dos direitos fundamentais.

tornos próprios e distintos. A renúncia deriva de um compromisso voluntário de não exercício de um direito, ao passo que a perda não decorre da vontade consentida, mas sim da própria ordem jurídica que, na ocorrência de seus pressupostos, estabelece o enfraquecimento do direito, a exemplo do artigo 15 da Constituição Federal (perda de direitos políticos nas hipóteses fixadas). O mero não exercício, por sua vez, ocorre quando há previsão de escolha entre exercer ou não uma pretensão ou faculdade do direito fundamental.¹¹

Assim, são pressupostos da renúncia: a) a titularidade do direito fundamental (não se pode renunciar a direito de terceiro); b) declaração livre e inequívoca de vontade (é possível opor os vícios de consentimento, embora com ressalvas no tocante à coação¹²); c) existência de vantagem ao particular (não podem ser toleradas restrições a direitos fundamentais sem interesse imediato do seu titular); e d) previsão de lei no tocante à restrição imposta pelo Estado (princípio da legalidade).

Nos parcelamentos fiscais, é fácil enquadrar a situação como renúncia: o contribuinte, num quadro de compromisso bilateral com o Estado, emite uma declaração de vontade expressa para confessar a dívida e renunciar ao exercício do direito de acesso ao Poder Judiciário¹³ e ao sigilo fiscal¹⁴, em busca de facilidades no pagamento da dívida tributária. O resultado é um enfraquecimento da proteção de direito fundamental do contribuinte, de forma pontual e temporária, para trazer-lhe outras vantagens, com correspondência a uma ampliação da margem de atuação da entidade pública.

¹¹ Sobre a diferenciação da renúncia e suas figuras afins, vide Reis Novais (*Direitos Fundamentais...*, ob. cit., p. 221/226) e Pedro Adamy (*Renúncia a direito fundamental*, ob. cit., pág. 29/47).

¹² Vide texto referido na nota 28 infra a respeito de coação.

¹³ Art. 5, inciso XXXV, da Constituição Federal - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

¹⁴ Art. 5º, inciso X, da Constituição Federal - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

Dessa forma, as restrições aludidas no parcelamento fiscal constituem-se em exemplos bem acabados de renúncias previstas em lei, sobre as quais recaem dúvidas quanto ao alcance da disposição voluntária e seus limites perante a Constituição Federal.

1.2 RENÚNCIA À TITULARIDADE E RENÚNCIA AO EXERCÍCIO DO DIREITO

A doutrina majoritária atual rejeita a diferenciação entre renúncia ao direito fundamental e renúncia ao exercício do direito fundamental, a qual foi construída a partir das relações especiais de poder de integração voluntária, tal como ocorre com os militares e funcionários públicos, para justificar que, na ausência de lei, não seria admissível renunciar ao direito em si, mas tornar-se-ia razoável renunciar ao exercício de determinado direito que fosse incompatível com as exigências do regime jurídico específico. Argumenta-se que, se a especialidade de uma relação jurídica pudesse justificar o não exercício de um direito, este perderia totalmente seu conteúdo e passaria ao valor do nada jurídico.

Todavia, neste aspecto, Reis Novais discorda e insiste na vantagem da distinção, esclarecendo que “renunciar à titularidade de uma posição jurídica tutelada por uma norma de direito fundamental é renunciar total e irrevogavelmente à capacidade jurídica de exercício das faculdades ou poderes que decorrem dessa posição por todo o tempo previsto na declaração de renúncia, enquanto a renúncia ao mero exercício nunca é, pelo menos, definitiva, uma vez que, continuando o sujeito na titularidade da posição jurídica, pode sempre, potencialmente, reasumir a plenitude da capacidade de exercício, em última análise através da possibilidade de revogação da declaração de renúncia.”¹⁵

¹⁵ *Direitos fundamentais...*, ob. cit., p. 231.

A hipótese do parcelamento de débito corrobora a tese do professor português. É possível notar que o contribuinte, ao renunciar ao direito de impugnar determinado débito, fá-lo quanto ao exercício de poderes determinados de acesso judicial, mas mantém intocada a titularidade do direito de ação contra o Estado para discutir o tributo parcelado, bem como o próprio exercício desse direito quanto aos aspectos não abarcados na restrição.

De outro lado, no caso do parcelamento, a confissão e a desistência, por força de lei, têm caráter irrevogável e irrevogável, o que, em princípio, impossibilita ao contribuinte reassumir a plenitude da capacidade de exercício, o que afastaria a perfeita revogabilidade como condição da renúncia a direito fundamental. Essa característica, de certa forma, dá azo à crítica da doutrina dominante, que aponta para a irrelevância prática entre renunciar ao direito ou ao seu exercício. Contudo, o alcance da desistência e da renúncia é limitado ao plano processual e o contribuinte concentra o poder de, a qualquer tempo, revogar o próprio parcelamento, bem como mantém preservado o direito de ação para discutir a validade da declaração de vontade e outras matérias não alcançadas pelo enfraquecimento do direito fundamental.

Nessa quadra, pertinente a conclusão de Pedro Adamy, no sentido de que, perante o ordenamento jurídico brasileiro, a diferença entre a renúncia ao direito e renúncia ao exercício do direito encontra maior importância nos efeitos da revogação. “Enquanto a primeira afeta mais gravemente o direito fundamental, a segunda se apresenta como uma situação mais facilmente revogável, cujos efeitos atingem menos severamente as posições jurídicas e as potencialidades garantidas pelo direito fundamental.”¹⁶

1.3 RENÚNCIA PARCIAL E RENÚNCIA TOTAL

¹⁶ *Renúncia...*, ob. cit., p. 57.

Noutra classificação, é possível asseverar que somente tem validade a renúncia parcial ao direito fundamental, na medida em que o enfraquecimento total do direito significaria extingui-lo, o que seria inadmissível. Por isso, a renúncia pressupõe sempre a abdicação pontual de posições jurídicas que não tornem sem efeito o direito fundamental, tanto em sua dimensão positiva como na negativa.

Na hipótese do parcelamento, o contribuinte está a renunciar apenas parcialmente ao seu direito de acesso ao Poder Judiciário para impugnar o débito, no que diz respeito a algumas posições jurídicas atinentes ao direito de discutir amplamente a dívida. Não encontra, portanto, óbice nessa distinção, a qual, na verdade, tem utilidade no exame dos limites à renúncia.

1.4 LIMITES E CRITÉRIOS DE PONDERAÇÃO

Ao cuidar do tema, Pedro Adamy ordena os limites em absolutos e relativos. Os “limites absolutos” são aqueles que a renúncia não pode transpor e nesse conceito o autor inclui:

a) *o conteúdo essencial dos direitos fundamentais* (limite dos limites, Alexy), posicionando-se pela impossibilidade de no Brasil, mesmo sem previsão constitucional expressa, haver restrição ao conteúdo mínimo essencial dos direitos fundamentais, que assegura evitar a total ineficácia do direito fundamental renunciado;

b) *regras constitucionais*, que não podem ser superadas pelo consentimento do titular. Exemplifica com os direitos trabalhistas previstos na Constituição, a impossibilidade da extração de brasileiro e, especificadamente, as regras de competência tributária e imunidade, que constituem limites ao poder estatal de tributar aos quais o contribuinte não pode renunciar;

c) *hipóteses de renúncia expressamente previstas no tex-*

to constitucional, que tem caráter relativizador da própria garantia constitucional;

d) *reservas da Constituição*, hipótese em o poder constituinte reservou a si mesmo certas matérias, nas quais a renúncia deve ser objeto da própria norma constitucional;

e) *proteções institucionais*, que fortalecem institutos ou instituições que, em última instância, conferem a eficácia dos direitos fundamentais, como as garantias de imunidade parlamentar que não podem ser renunciadas.

Acrescenta, depois, limites relativos, que por razões relevantes podem ser superados, em conformidade com os critérios atinentes à renúncia. Segundo o autor, são eles:

f) *dignidade da pessoa humana*. Aqui vale lembrar que, como acentua Reis Novais, hoje é valorizada uma concepção de dignidade da pessoa humana como conceito aberto à autonomia do interessado e ao seu poder de conformação da própria vida, o que significa que o ser humano não pode ser tratado como instrumento ou meio de realização de fins alheios¹⁷;

g) *livre desenvolvimento da personalidade*;

h) *livre desenvolvimento de atividade profissional ou econômica*;

i) *segurança jurídica*, que tem ligação com a necessidade de previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas envolvendo Estado e indivíduo e é assegurada por outros princípios, entre os quais o da legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção ao ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido;

j) *quando “obedecer seria arriscar-se a ter a pior parte”*, tópico em que chama a atenção para o excesso de parcelamentos fiscais periódicos, com renúncia a direitos fundamentais, o que pode significar, em última instância, um risco à isonomia e à segurança jurídica;

¹⁷ *Direitos fundamentais...*, ob. cit., págs 276/277.

k) *violação ao princípio da capacidade contributiva*.¹⁸

No caso do parcelamento, interessam entre os limites anteriores principalmente (a) *o conteúdo essencial dos direitos fundamentais*, (b) *as regras constitucionais*, e (i) *a segurança jurídica*. Além desses, outro que acrescentaria aos limites relativos: (l) *prevenção contra desequilíbrio da concorrência*, estratégia elevada ao patamar constitucional como novo princípio tributário, nos termos do artigo 146-A da Constituição Federal, que tem relação com o item “j” anterior.

No exame desses limites, a decisão sobre a validade de uma renúncia a direitos fundamentais na relação Estado/contribuinte exige um processo de ponderação de princípios que permite orientar uma solução racional, com ensejo, é verdade, a diversos resultados, a partir da interpretação que se atribui a enunciados constitucionais abertos.

O principal critério de ponderação é o princípio da proporcionalidade, que se divide em três fases subsidiárias, conforme doutrina consagrada, embora não imune a críticas e divergências. São elas:

a) *adequação* (a renúncia deve ser apta à realização do fim estatal buscado, ainda que parcialmente, sob pena de não passar nesta fase);

b) *necessidade* (a renúncia, entre as medidas possíveis igualmente eficazes, deve seguir aquela que menor restrição ao direito tutelado);

c) *proporcionalidade em sentido estrito* (ponderação de bens e valores, segundo a importância da finalidade e a restrição escolhida).

Para esse parâmetro fundamental de controle dos atos estatais, deve-se considerar a ressalva de Reis Novais para a dupla dimensão do princípio no âmbito da renúncia a direitos fundamentais: “enquanto limite à limitação do poder de disposição individual sobre suas próprias posições de direitos fun-

¹⁸ *Renúncia...*, ob. cit., págs 126/168.

damentais e enquanto limite à restrição de posições protegidas de direitos fundamentais efectuada com fundamento na renúncia de seu titular.”¹⁹ Noutras palavras, cumpre verificar a vontade do titular do direito fundamental em aceitar a restrição e o nível de sacrifício decorrente da restrição imposta em face dos fins estatais, sem descurar da adequação da medida e sua necessidade.

Fixados esses limites e critérios, temos como avançar na análise específica das renúncias no âmbito do parcelamento fiscal.

Capítulo II – DAS RENÚNCIAS NO PARCELAMENTO FISCAL

2.1 NATUREZA DO PARCELAMENTO

O parcelamento de débitos tem uma dupla dimensão de interesses, conforme o ângulo do Estado e do contribuinte.

Para o contribuinte, é um direito de suspender a exigibilidade do crédito, incorporado ao Código Tributário Nacional a partir da Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, com objetivo de extinguir o débito ao final das parcelas pagas. Significa dizer que, ao contrário do que prega a doutrina, os parcelamentos não são um mero favor do Estado, conforme lhe for oportuno e conveniente; trata-se de um dever, para o qual exige-se o regramento em lei específica, nas três esferas de poder (União, Estados e Municípios), *de forma permanente*, de tal sorte que o contribuinte inadimplente tenha pelo menos uma opção constante de parcelar a dívida para voltar à regularidade fiscal, se satisfizer as condições legais, diferentemente do instituto da moratória, de caráter excepcional. Como regra o parcelamento não exclui juros e multa (art. 155-A, Código Tributário Nacional), pois seu objetivo não é favorecer o mal pagador, muito

¹⁹ *Direitos fundamentais...*, ob. cit., p. 280.

menos estimular a sonegação fiscal, mas preservar a solvência daqueles que, por contingências financeiras, não puderam pagar antes do vencimento e continuam sem lastro para quitar o débito vencido numa única parcela.

Sob a perspectiva estatal, inserido num contexto maior de política fiscal, tem por objetivo o incremento da arrecadação e facilitação do pagamento de créditos vencidos, permitindo o recebimento parcelado de dívidas que, de uma vez só, encontrariam dificuldades de quitação. Esse objetivo arrecadatário legítimo do Estado, que vale para o parcelamento ordinário acima referido, ganha maior intensidade nos parcelamentos excepcionais, geralmente de adesão limitada no tempo, em forma de programas especiais de recuperação de débitos, os quais conferem maiores benefícios e vantagens tributárias aos contribuintes endividados e, como contrapartida, costumam exigir restrições mais gravosas a direitos fundamentais.

Dentro deste contexto, mesmo os parcelamentos excepcionais não podem oferecer ao inadimplente situação mais vantajosa do que a do contribuinte que efetuou o pagamento normalmente antes do vencimento, sob pena de ofender o princípio da isonomia e de afetar, a longo prazo, a segurança jurídica e econômica e o equilíbrio da concorrência entre os agentes econômicos. Como afirma Pedro Adamy, “se o indivíduo ou a pessoa jurídica renunciante consegue, mesmo temporariamente, obter benefícios, privilégios e/ou vantagens com a renúncia de forma que os outros agentes econômicos sejam colocados em posição de desigualdade, a previsão da renúncia aqui, também, padece de vício de inconstitucionalidade, por ferir, mesmo que indiretamente, o dever de neutralidade da legislação tributária. A razoabilidade como equivalência controla, também, a existência de benefícios irrazoáveis em relação aos outros contribuintes.”²⁰

²⁰ *Renúncia...*, ob. cit., p. 188.

2.1 HIPÓTESES DE RENÚNCIA

Desde 1968, a legislação tributária vem estabelecendo programas de parcelamento de débitos federais, condicionando a adesão do contribuinte às seguintes renúncias que interessam ao presente estudo:

- a) confissão irretratável e irrevogável da dívida;
- b) encerramento de processo por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito sobre o qual se funda a ação;
- c) acesso irrestrito às informações relativas à sua movimentação financeira, a partir da adesão ao parcelamento.

2.1.1 CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL

A mais tradicional renúncia a direito fundamental exigida nos parcelamentos é a confissão irretratável²¹ e irrevogável²² da dívida.

A primeira questão que se põe em causa é o alcance da confissão. Isso porque o crédito tributário nasce com a obrigação tributária, a qual decorre de fato gerador definido em lei, segundo os parâmetros da Constituição Federal.

Nessa atividade estatal plenamente vinculada, a manifestação de vontade do contribuinte não tem qualquer influência na formação e constituição do crédito tributário. Logo, ao confessar um crédito que, por qualquer motivo, sofra de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, nada impede que o interessado promova sua impugnação administrativa ou judicial, na medida em que o ato confessional não tem poder para suprir um vício de formação ou ressuscitar o crédito extinto por qualquer razão, como, por exemplo, pela prescrição.

²¹ Fórmula forjada pelos Decretos-Leis nºs 352, de 17/06/1968, e 1.184, de 12/08/1971.

²² Irrevogabilidade introduzida pelo artigo 3º, inciso I, Lei nº 9.964/2000.

Em última instância, a renúncia ao direito fundamental, nesse caso, encontraria barreira no seu próprio conceito, pois, como visto, a um enfraquecimento da posição do interessado corresponde uma ampliação dos poderes estatais. Ocorre que, neste segundo nível, as regras da Constituição (limite absoluto), que disciplinam o poder do Estado de tributar, tolheriam a intervenção estatal, tornando a renúncia sem eficácia.

A mesma ideia aplica-se aos casos de imunidade e isenção tributárias. Uma vez beneficiado por essas hipóteses, não se admite ao contribuinte confessar débito ao qual é imune ou do qual é isento, pois seu consentimento confrontar-se-ia com prevalência da Constituição ou da lei. Em decorrência, se assim o fizer, a confissão poderá ser declarada sem efeito e o parcelamento anulado pelas vias próprias.

Nessa esteira segue o raciocínio aplicável aos tributos que venham a ser declarados inconstitucionais, seja em ação do próprio contribuinte, seja em procedimento com efeito *erga omnes* no Supremo Tribunal Federal. Em ambas hipóteses a confissão perde efeito e o parcelamento será cancelado, devendo as parcelas pagas ser devolvidas ao contribuinte.

Adiro, neste tópico, à conclusão de Pedro Adamy, no sentido de que “a vontade do contribuinte, seja na forma de confissão, acordo ou transação, não tem a capacidade de constitucionalizar tributo inconstitucional, de legalizar tributo ilegal e, acima de tudo, não tem o condão de criar tributo.”²³

Então, qual seria, em termos práticos, o alcance da confissão?

Se não interfere nos elementos legais e constitucionais de formação do débito, é possível dizer que a confissão não abarca a matéria de direito, mas pode abranger a matéria de fato, como, aliás, dispõe expressamente o artigo 348 do Código de Processo Civil²⁴. Assim, se continua livre o contribuinte para

²³ *Renúncia...*, ob. cit., p. 197

²⁴ Art. 348. Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao

discutir a legalidade ou inconstitucionalidade do débito, já não se pode dizer o mesmo quando pretenda discutir o cálculo do valor devido, a partir de fatos e provas produzidas.

Nesse sentido, decidiu criteriosamente o Superior Tribunal da Justiça:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISCUSSÃO SOBRE FATOS QUE MOTIVARAM A AUTUAÇÃO. DEMANDA POSTERIOR QUE DISCUTE OS SEUS TERMOS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Se a parte reconhece a prevalência de dívida tributária, parcelando-a, fica impedida de discutir os aspectos fáticos que motivaram a confissão.
2. É possível, entretanto, o questionamento judicial de aspectos da relação jurídico-tributária, como, por exemplo, a aplicabilidade da norma instituidora do tributo.
3. A recorrente busca, nestes autos, discutir a exatidão de valores lançados em notas fiscais de aquisição e creditamento de valores em determinado período, matérias fáticas confessadas quando da formalização do parcelamento da dívida.
4. Impossibilidade de apreciação dos termos do parcelamento formalizado pela recorrente. Recurso especial improvido. (2ª Turma, Recurso Especial nº 1204532, relator Ministro Humberto Martins, julgamento 05/10/2010, DJE 25/10/2010).

Entendo que a relação jurídica de enfraquecimento do direito do contribuinte, de um lado, e de ampliação da atividade estatal, de outro, estaria conceitualmente comprometida, caso o primeiro pudesse beneficiar-se do regime de pagamento facilitado do parcelamento e, ao mesmo tempo, contestar qualquer

aspecto fático da apuração do débito, incentivando o conflito judicial. Quando não há dúvida quanto à constitucionalidade e a legalidade do tributo não pago ou até que se as declare por decisão final, a confissão extrajudicial opera efeitos para reconhecer a dívida, constituir o crédito, interromper a contagem do prazo prescricional e sedimentar a relação jurídica, no que conspira a favor da segurança jurídica.

Em síntese, é perfeitamente possível discutir a legalidade e constitucionalidade de um determinado tributo confessado em seus aspectos jurídico-normativos, mas não é dado ao contribuinte revolver a apuração de valores e demais aspectos fáticos a partir do exame de provas, porquanto a confissão tem aptidão para gerar efeitos no campo em que a vontade manifestada do contribuinte não pode ser desprezada.

Em alguns casos, a própria lei excluiu do objeto da confissão a possibilidade de verificação do exato valor da dívida. Essa ressalva foi introduzida pela Medida Provisória nº 1.542/1996 e reproduzida pelas Leis nºs 10.522/2002 e 11.941/2009, de sorte a permitir ao contribuinte verificar por operações matemáticas se a quantia apurada está correta para inclusão no parcelamento.

Dessa forma, fica mantida a conclusão acima, ou seja, é possível discutir os aspectos jurídicos do tributo objeto de confissão, mas não os fáticos, ressalvada a verificação do valor exato da dívida.

2.3 DESISTÊNCIA EXPRESSA E IRREVOGÁVEL DA RESPECTIVA AÇÃO JUDICIAL E DE QUALQUER OUTRA, BEM ASSIM À RENÚNCIA DO DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA A AÇÃO

Essa fórmula mais gravosa apareceu pela primeira vez, no plano da União, no artigo 2º, § 6º, da Lei nº 9.964/2000, diploma que deu início à série de regimes especiais ou excep-

cionais de parcelamento, nos quais vem sendo igualmente adotada.

Seu efeito prático é o enfraquecimento do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

O primeiro limite à vontade do contribuinte está nas formalidades exigidas pelo Código de Processo Civil. Para que se concretize o objetivo de encerrar o processo por desistência (art. 267, VIII), é preciso, primeiramente, poderes especiais na procuração conferida ao advogado (art. 38) e não produz efeitos antes de homologada por sentença (art. 158). Se manifestada depois da contestação, dependente do consentimento do réu (art. 267, § 4º). Da mesma sorte, a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação (art. 269, V) só se realiza no plano processual com a declaração expressa do renunciante, por meio de causídico investido de poderes próprios, não sendo suficiente a mera adesão ao parcelamento, conforme reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “*A Primeira Seção desta Corte, quando do julgamento do REsp 1.124.420/MG, na sistemática do art. 543-C, do CPC, firmou entendimento no sentido de que ‘a existência de pedido expresso de renúncia do direito discutido nos autos, é conditio iuris para a extinção do processo com julgamento do mérito por provocação do próprio autor, residindo o ato em sua esfera de disponibilidade e interesse, não se podendo admiti-la tácita ou presumidamente, nos termos do art. 269, V, do CPC.’” (2ª Turma, AgRg no REsp 1041985/RS, DJe 02/06/2010). Na mesma linha: “*A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que a extinção da demanda com julgamento de mérito, em decorrência da adesão do demandante a programa de parcelamento de débito tributário, exige a renúncia expressa ao direito em debate, que não pode ser presumida. 2. Agravo regimental improvido.” (1ª Turma, AgRg no REsp 1073719/BA, DJe 01/09/2010).**

Assim, ao contrário da confissão que gera conseqüências no plano extraprocessual em decorrência de uma primeira vontade declarada pelo contribuinte ao aceitar livre e conscientemente o parcelamento, a desistência e a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação exigem uma segunda manifestação, expressa, nos autos de um processo judicial, por meio de advogado provido de poderes específicos.

Em decisão isolada sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim decidiu, na vigência da Constituição Federal de 1967/69 (que continha a cláusula de acesso ao Poder Judiciário no art. 153, § 4º), ao reformar acórdão que admitia a renúncia tácita. Todavia, o resultado do julgamento foi mais pretensioso, ao declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou judicial” na disposição de lei estadual, que atribuía ao pedido de parcelamento o efeito automático de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial. Confira-se: “*Controle judicial. Sua inafastabilidade. Lei estadual que atribui ao pedido de parcelamento de crédito fiscal o efeito de confissão irretratável e de renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, bem como desistência dos já interpostos. Inconstitucionalidade desse dispositivo relativamente à expressão "ou judicial", por ofensiva ao art. 153, § 4º, da CF. Recurso extraordinário conhecido e provido.*” (RE 94141/SP, Relator Min. SOARES MUÑOZ, Julgamento: 10/11/1982, Tribunal Pleno, DJ 04-03-1983 P. 1937).

Pode-se deduzir, numa primeira visão, que a generalidade da fórmula utilizada na lei estadual significaria, na prática, uma renúncia total do direito de impugnação judicial, o que contraria o núcleo e a essência do direito fundamental. Ainda que o acórdão reformado estivesse a discutir a renúncia ficta, a Suprema Corte reconheceu que não se pode excluir a inafastabilidade da jurisdição.

Porém, na vigência da Constituição de 1988, o Tribunal

não mais voltou especificamente à questão.²⁵

Como, então, compatibilizar essa restrição com a Constituição Federal? A resposta passa pela submissão ao princípio da proporcionalidade.

Cabe antes formular uma questão preliminar: seria conveniente que o parcelamento pudesse ser concedido sem a contrapartida de renúncia do contribuinte ao exercício do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário? Entendo que não, uma vez que, na dimensão de interesse estatal do parcelamento, tornar-se-ia uma política fiscal desvantajosa ao sistema tributário e ao próprio sistema judicial. A vantagem incondicionada ao contribuinte em débito de obter a imediata suspensão da exigibilidade do crédito, com o recolhimento de pequenas parcelas mensais, estimularia a discussão eternizada e por vezes despropositada da dívida no âmbito judicial (não haveria maior prejuízo ao contribuinte em deixar de pagar qualquer tributo para em seguida parcelá-lo e impugná-lo), contribuindo sensivelmente para a sonegação e a inadimplência, bem como ensejando insegurança jurídica e desequilíbrio na concorrência entre os agentes econômicos. Na busca da realização de parcelamentos que beneficiem o maior número possível de contribuintes, faz todo sentido que a atuação administrativa seja correspondida pelo não exercício pontual do direito fundamental em questão, razão pela qual considero superada a fase de adequação, primeira do princípio da proporcionalidade.

O encerramento do litígio é uma concessão legítima nas hipóteses de negociação e composição entre as partes nele envolvidas, tal como estabelece o próprio Código Tributário Na-

²⁵ Esclareça-se que, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 850.506, julgamento 06/12/2011, da 2ª Turma, a emenda lavrada faz supor que a Corte teria confirmado a constitucionalidade da renúncia (“DISCUSSÃO JUDICIAL DO VALOR DO TRIBUTO. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ACESSO DO CONTRIBUINTE AO PODER JUDICIÁRIO. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 279”), mas a análise do voto do relator revela que não ingressou no mérito.

cional quando definiu o instituto da *transação* como meio de extinção do crédito. Seu conceito legal é um claríssimo exemplo de renúncia a direito fundamental: “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário” (artigo 171, CTN). Ora, ontologicamente, o parcelamento nada mais é do que uma transação (mas com concessões mútuas pré-definidas em lei) que prorroga a extinção do crédito até o pagamento da última parcela, de tal sorte que o encerramento das ações judiciais lhe é também uma conseqüência natural e esperada.

Na outra face da moeda, ao nível do contribuinte, há de ser preservado o mínimo essencial do direito previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal. Neste ponto, Pedro Adamy posiciona-se contrariamente à renúncia de qualquer alegação de direito sobre determinada matéria e de processos futuros, mas, na seqüência, admite que “pode haver restrição do acesso à justiça por normas infraconstitucionais, desde que não implique seu banimento.”²⁶ No entanto, não chega a apontar solução para o problema concreto em causa, segundo o qual o contribuinte litigante deve expressamente desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, como condição de homologação do parcelamento. Não estamos, pois, na esfera de qualquer alegação ou de processos futuros²⁷, mas de uma ação judicial determinada com alegações específicas de direito.

Na segunda fase do princípio da proporcionalidade, poder-se-ia argumentar que a medida restritiva é desnecessária, porquanto a confissão do contribuinte seria suficiente e menos agressiva para que fossem extintos os processos que se limitem

²⁶ *Renúncia...*, ob. cit., p. 192/193

²⁷ Tal hipótese foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no julgado sobre a Lei de Arbitragem, Homologação de Sentença Estrangeira n° 5.206, infra analisado.

a discutir as questões de fato, preservando o direito do contribuinte de submeter ao Judiciário os aspectos jurídicos da relação tributária. No entanto, a confissão não se mostra igualmente eficaz para atingir o fim pretendido, qual seja, fazer do parcelamento um instrumento de pacificação das relações tributárias e de segurança econômica e jurídica. Sob esse ângulo, não haveria outra medida de semelhante eficácia, que confira estabilidade à contratação do parcelamento como um ato jurídico transacional, especialmente naqueles regimes de parcelamento os quais chamamos de excepcionais, por conferirem maiores vantagens ao contribuinte, com grande número de parcelas, diminuição ou perdão de multas e outras remissões. Note-se que o parcelamento ordinário (Lei nº 10.522) não prevê desistência e renúncia ao direito em ação judicial.

Outro argumento de reforço na linha da necessidade de evitar a instabilidade é o de que o parcelamento encerra um ato administrativo complexo, que envolve a conferência completa dos tributos incluídos para enquadramento num sistema organizado a fim de, ao final, ensejar a definição do valor das parcelas mensais conforme o número de meses, após as diversas operações necessárias para identificar o tributo, fazer a verificação exata de quantias, incluindo juros, correção monetária, multas, reduções, anistia, remissões e quejandos e consolidar o parcelamento ou mesmo o reparcelamento (migração de um regime legal de parcelamento para outro mais vantajoso). Essa intrincada operação de concessões mútuas certamente não convive, ao menos de forma previsível e ordenada, com as incertas possibilidades de o contribuinte interessado trazer-lhe, a todo o tempo, uma multiplicidade de situações hipotéticas presentes nas discussões judiciais, como depósitos, suspensões, tutelas antecipadas, cautelares, liminares, quitações parciais decorrentes de leilão, compensações, sempre sujeitas a reformas, anulações e alterações refletidas na base de cálculo e valores dos tributos, tudo sem prazo definido de conclusão. Tornar-se-ia

extremamente difícil ao Estado gerir isso, sem prejuízo das atividades primordiais de fiscalização tributária cujas carências são notórias, o que reverteria em última instância para dificultar e desestimular a realização dos parcelamentos, principalmente dos mais benéficos e complexos, aos contribuintes em geral.

Assim, temos por justificada a transposição da segunda fase e chegamos à terceira, e mais difícil: a proporcionalidade em sentido estrito, na qual a relevância dos fins legítimos perseguidos pelo Estado com o parcelamento e sua realização devem ser proporcionais, razoáveis e adequados em relação ao enfraquecimento da posição do contribuinte derivada da desistência e renúncia nas ações judiciais.

No tocante à premência do interesse perseguido pelo Estado, Pedro Adamy, ao tratar da restrição ao artigo 5º, XXXV, da Constituição, rejeita a crítica de que os parcelamentos fiscais ficariam sem função ou esvaziados se as confissões não tivessem impacto sobre as contestações judiciais, com apenas vantagens aos contribuintes sem a necessária vantagem ao Estado. Reúne três linhas de argumento para justificar sua posição: a) sob o ponto de vista do Estado, está a receber imediatamente, ainda que de forma parcelada, os tributos devidos, sem a necessidade do procedimento administrativo e judicial de cobrança da dívida; b) a confissão dispensa a necessidade da constituição formal do crédito, o que é uma vantagem ao Estado; e c) o parcelamento inverte o ônus da prova e o renunciante deve fazer prova cabal de que a confissão é inválida, diante da inclusão de parcelas inconstitucionais ou ilegais, ou de que foi realizada sob coação econômica.²⁸

Entretanto, os argumentos agitados pelo autor não anulam a crítica apresentada. A primeira vantagem (a) que atribui ao Estado no *recebimento imediato da dívida* de maneira parcelada, antes disso, é uma vantagem para o devedor, que não

²⁸ *Renúncia...*, ob. cit., p. 194

pagou o tributo no vencimento e buscar livrar-se de uma cobrança da integralidade da dívida, com todos os ônus e privações que esta lhe acarreta, por meio da constrição e expropriação de seus bens e valores. Decerto, é melhor receber em parcelas aquilo que talvez jamais receberia de uma vez só, mas esta hipótese não pode ser considerada vantajosa *a priori*, quando o Estado poderia, muitas vezes, forçar o recebimento por inteiro ou parcialmente por meio de cobrança privilegiada e imposição de restrições fiscais à expedição de certidões e inclusão do devedor em cadastro negativo. Logo, o recebimento imediato de parcelas não tem o peso de vantagem se comparado aos benefícios para os contribuintes em geral no prazo estendido e nas reduções da dívida e seus consectários. A segunda vantagem (b) nos *efeitos da confissão na constituição do crédito* quase sempre não o é, na medida em que boa parte dos tributos incluídos nos parcelamentos já foram constituídos por declarações anteriores do próprio contribuinte ou pelo lançamento da autoridade. O que talvez represente algum ganho ao Estado é o fato de a confissão significar a interrupção da prescrição, cujo prazo tem nova contagem integral, mas ainda sim o argumento falharia, porque mistura confissão com renúncia ao direito discutido na ação. Já vimos acima que a confissão tem alcance limitado no plano extraprocessual e somente abrange a matéria de fato, ao passo que, quando se cuida da desistência e da renúncia declaradas no processo, temos um enfraquecimento direto do direito previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição. Por fim, o terceiro argumento (c), além de trazer à baila novamente a confissão onde se cuidava de desistência e renúncia em ações judiciais, pressupõe uma *inversão inócua do ônus da prova*, que não se compatibiliza contra a regra básica do processo civil, segundo a qual quem alega tem de provar (art. 333, CPC). Ora, se é o contribuinte quem aponta o vício, ele sempre esteve com o ônus da prova, em vista dos atributos dos atos administrativos que têm presunção de legalidade e especi-

almente nas situações em que a dívida, já inscrita, goza de presunção de veracidade. Por fim, quanto à *coação econômica*, vale a advertência de Reis Novais, para quem “pode ser exatamente quando o cidadão se encontra numa situação dessas [de pressão, desigualdade ou dependência] que a possibilidade de prosseguir autonomamente os seus fins pessoais só possa ser garantida se ele aceitar prescindir de uma posição de direitos fundamentais”²⁹ Ou seja, o parcelamento vem justamente ao encontro do devedor em dificuldades financeiras, de maneira que a coação pelo tempo limitado para adesão, ao contrário do que sustenta Adamy³⁰, não invalida a renúncia ao direito fundamental, cujo caráter voluntário sob essa perspectiva deve ser relativizado.

Admitida, assim, a relevância no interesse buscado pelo Estado, entendo que a restrição exigida como contrapartida (extinção das ações judiciais) lhe é proporcional, especialmente em parcelamentos excepcionais, nos quais as vantagens oferecidas ao contribuinte são maiores. De fato, são gravosas a desistência e renúncia de ações ajuizadas, mas o contribuinte continua investido do direito constitucional de acesso ao Poder Judiciário e pode optar por não incluir no parcelamento o débito impugnado na via judicial.

Vale destacar, neste ponto, a importância do julgamento da Homologação de Sentença Estrangeira nº 5.206/Reino da Espanha, concluído em 12 de dezembro de 2001 (DJ 30-04-2004), no qual o Supremo Tribunal Federal, a respeito da Lei de Arbitragem, entendeu, conforme voto do ministro relator Sepúlveda Pertence, que “da licitude da transação sobre direitos materiais objeto da lide, surge, sem violência à Constituição, a legitimidade da renúncia, em relação a eles, do direito de ação, que, embora autônomo, tem caráter instrumental.”³¹ Inte-

²⁹ *Direitos Fundamentais...*, ob. cit., p. 253

³⁰ *Renúncia...*, op. cit., p. 190, nota 53.

³¹ Disponível em «www.stf.jus.br».

ressante notar que, inicialmente, o julgamento foi convertido em diligência, porque o ministro Moreira Alves entendeu necessário ouvir o Ministério Público Federal: “trata-se de problema delicado, pois pode envolver a questão da renúncia de direito fundamental, que, em princípio, são irrenunciáveis por sua natureza”. Mas a Corte julgou constitucional a renúncia por fundar-se no consentimento dos interessados e cuidar de direitos sobre os quais as partes podem dispor. No entanto, o ministro relator Pertence ressaltou que a renúncia não pode ser genérica e abarcar litígios futuros e eventuais, devendo restringir-se a litígio atual e concreto, razão pela qual votou pela inconstitucionalidade da cláusula compromissória. Na seqüência, o ministro Nelson Jobim dele discordou e sublinhou que “a Constituição não proíbe que as partes pactuem formas extrajudiciais de solução de seus conflitos, atuais e futuros”, que “o cidadão tem a liberdade de tentar compor os seus conflitos fora da área do Poder Judiciário” e que “não há renúncia abstrata à jurisdição estatal no caso cláusula compromissória”, ou seja, trata-se de uma faculdade de acesso à Justiça que não pode ser imposta, no que foi seguido pela maioria. O raciocínio reiterado nos ricos debates sobre o alcance da renúncia é o de que, se posso renunciar ao próprio direito material disponível³², tam-

³² Letícia Martel enxergou no julgado a pertinência da distinção entre direitos patrimoniais disponíveis e direitos indisponíveis (patrimoniais ou não), esclarecendo com precisão que “efetivamente, há direitos que são meramente patrimoniais, em geral tidos como disponíveis (i.e., passíveis de abdicação, renúncia total, transação, etc.), e outros que possuem um âmbito existencial ou pessoal que se destaca, para os quais a disposição se mostra mais problemática. Porém, apesar de a divisão entre direitos patrimoniais e não-patrimoniais facilitar a questão da disponibilidade, não se pode simplesmente definir que os direitos patrimoniais são disponíveis, ao passo que os demais não são. Muitos direitos fundamentais traduzem-se justamente em valores financeiros, e seria um imperdoável sofisma sustentar que os valores pecuniários são disponíveis e o direito, em si, não é (e.g., direitos dos trabalhadores, direitos relacionados • previdência social, dentre outros). Além do mais, muitos direitos não-patrimoniais são sujeitos à disposição, como ocorreu com a inafastabilidade do controle jurisdicional no julgado em comento” (*Direitos Fundamentais Indisponíveis: os limites e os padrões do consentimento para a autolimitação do direito fun-*

bém posso fazê-lo em relação ao exercício do direito de ação judicial que lhes corresponde. Vê-se, pois, que o julgado é um *leading case* aplicável à renúncia ao direito de ação nos regimes de parcelamento.

O pagamento parcelado sob mútuas concessões entre Estado e contribuinte é logicamente incoerente com a manutenção do litígio sobre o mesmo tributo e, por isso, considero razoável nesse contexto a restrição em face do interesse público envolvido, desde que se ofereça ao contribuinte a possibilidade de incluir no parcelamento débitos que não esteja a discutir e deixar de fora créditos objeto de ação judicial ajuizada, se assim desejar. Dessa forma, o sacrifício imposto é proporcional ao benefício alcançado, conforme decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região em julgado que merece transcrição:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. EXTINÇÃO. ADESÃO AO PAES. CONDOTA DO CONTRIBUINTE INCOMPATÍVEL COM O PROSSEGUIMENTO DA DISCUSSÃO JUDICIAL. O reconhecimento havido na sentença de que a embargante adotara conduta incompatível com o prosseguimento da discussão judicial posta em causa não afronta a garantia constitucional do amplo acesso ao Judiciário (art. 5º, inciso XXXV, da CF). Isto porque não se impôs ao embargante a desistência da ação ou a renúncia ao direito sobre o qual se funda a mesma. Apenas se disse que havia uma incongruência lógica entre confessar o débito, para obter o benefício fiscal (no caso, o parcelamento fiscal, com redução de parcela), e persistir no questionamento judicial proposto. A alegação de que a legislação que disciplina o Programa de Parcelamento Especial - PAES não obriga o contribuinte a

incluir nele os créditos tributários objeto de discussão judicial, ou, ainda, de que não implica inclusão compulsória de todos os seus débitos, é irrelevante no caso concreto, porque a própria embargante, ao noticiar nos autos a sua adesão ao referido Programa, mencionou que o parcelamento fiscal abrangia os valores controvertidos nos embargos. Conquanto a desistência e a renúncia envolvam ato de disposição processual, para o que é exigível expressa manifestação da parte, inexistindo desistência ou renúncia tácita (tanto que para levá-las a efeito é indispensável a outorga de poderes especiais ao procurador), a vingar a iniciativa recursal da embargante, criar-se-á um impasse insolúvel: a lei exige para a homologação do pedido de parcelamento fiscal especial a desistência da ação com renúncia ao direito sobre o qual se funda. Essa exigência é legítima, consoante o posicionamento adotado pelos Tribunais, não se vislumbrando ofensa à garantia constitucional de acesso ao Judiciário, por depender de iniciativa do próprio interessado (adesão facultativa). Assim, caso não se confirme a extinção dos embargos, a autoridade administrativa terá de avaliar a repercussão deste fato na concessão do benefício fiscal, eis que terá sido descumprida uma das condições impostas pela lei. Certamente, este efeito não é almejado pela embargante. (1ª Turma, Apelação Cível nº 2004.04.01.039318-8/RS, Rel. Vivian Caminha, DJ 26/10/2005).

É seguindo esse raciocínio que tenho por acertada a jurisprudência³³ que acoima de inconstitucional a Portaria do

³³ “ADMINISTRATIVO. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO A QUEM TENHA AJUIZADO AÇÃO JUDICIAL E EFETUADO DEPÓSITO NO BOJO DOS AUTOS. ART. 4º DA PORTARIA MF 655-93. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO

Ministério da Fazenda nº 655/93, cujo artigo 4º proíbe a inclusão no parcelamento de débitos que foram objeto de depósito judicial em razão de seu questionamento, pois afronta a isonomia e toma de antemão o ajuizamento de ação como fator de discriminação, sem dar alternativa ao contribuinte de inserir ou não o débito ajuizado. Sobre essa questão, recentemente o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral, no Agravo de Instrumento nº 763953, relatora Min. Rosa Weber, DJe-202 16/10/2012, devendo pronunciar-se em breve sobre o caso. Colho da decisão proferida a consistente argumentação do contribuinte, fundada na ofensa ao princípio da igualdade desferida pela aludida Portaria: “Com efeito, ela estabelece diferença de tratamento entre os contribuintes da COFINS, que são divididos em classes. Uma, com (a) os que não ingressaram em juízo e estão em débito e (b) os que ingressaram em Juízo e não depositaram o valor do litígio; classe que pode parcelar o pagamento do tributo. Outra, a classe daqueles que ingressaram em juízo e depositaram o valor do litígio nos autos da ação, a qual está proibida de obter o parcelamento. Essa última classe foi duplamente atingida e discriminada pois não pode se utilizar do mesmo privilégio de pagar o débito parceladamente e não pode efetuar o levantamento dos depósitos efetuados nos autos, mesmo que a ação declaratória, com o parcelamento,

(ART. 5º, XXXV, CF). 1. Nos termos da chamada justiça distributiva concebida por Aristóteles, o princípio da igualdade consiste em tratar de forma desigual àqueles que estão em situações distintas, diversamente da justiça comutativa, que prescreve o tratamento igualitário entre pessoas diante de situações que não comportam distinção. 2. No cerne destas idéias está a premissa de que é admissível tratar desigualmente a duas pessoas, desde que haja uma explicação razoável para isso. 3. Ao impedir o acesso ao parcelamento de contribuintes que tenham depositado em juízo os valores de tributos controvertidos, o art. 4º da Portaria MF 655-93 não repousa em explicação plausível e razoável, acabando por ofender, por via transversa, ao inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, visto que culmina por constringer o contribuinte a não buscar o Poder Judiciário para assegurar os direitos dos quais se imagina detentor. 4. Negado provimento à apelação e à remessa oficial” (TRF-3ª Região, 3ª Turma, AMS 00080763719944036100, rel. Juiz Convocado Rubens Calixto, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/09/2010).

perca praticamente o seu objeto.”

Em síntese, diante do princípio da proporcionalidade, considero que as gravosas renúncias ao direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário como condição ao parcelamento justificam-se nas hipóteses em que os parcelamentos excepcionais, de adesão limitada no tempo, confirmam maiores vantagens aos contribuintes, de modo a autorizar a ampliação da atuação estatal para organizar de forma sistemática as adesões e os tributos incluídos, sem a inconveniente concomitância de ações judiciais, desde que se resguarde ao interessado a faculdade de escolher ou não inserir no parcelamento o débito objeto de ação judicial.

Por fim, devo reconhecer que essa conclusão poderia falhar, na perspectiva da isonomia, caso atribuísse uma situação de inferioridade ao contribuinte que tem ação pendente para discutir o débito em relação a outro que, depois de incluí-lo no parcelamento, resolva impugná-lo nos aspectos jurídicos, que não estariam abarcados pela simples confissão. Sob essa ótica, é preciso esclarecer que a admissibilidade da renúncia importa em uma de duas situações: a) ou o contribuinte inclui o débito no parcelamento, e assim desiste ou renúncia ao direito nas ações já propostas; b) ou pretende impugnar o débito e, assim, não deve incluí-lo no parcelamento. Se o fizer nesta situação, será obrigado na ação posteriormente proposta a expressamente desistir ou renunciar, sob pena de ser excluído do parcelamento.

Noutro giro, é possível questionar se o contribuinte que confessou de forma irrevogável e irretratável o débito que indicou, sem tê-lo previamente impugnado em sede judicial, pode revogar o parcelamento e ajuizar ação para discuti-lo. A resposta é evidentemente positiva, na medida em que, diante da conclusão acima, a confissão somente abrange a matéria fática, razão pela qual o contribuinte, declarando sua pretensão em sair do parcelamento ou sendo excluído de ofício, poderá pro-

por a demanda a respeito dos aspectos jurídico-tributários.

Sendo assim, exsurge duvidosa a situação do contribuinte que ajuizara ação e, para aderir ao parcelamento, teve de desistir da respectiva demanda e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, mas que, em seguida, opta por revogar o parcelamento ou dele é excluído e pretende retomar a discussão judicial ou atacar o tributo noutros aspectos. Esse é o caso de mais difícil resposta.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que nem sempre a revogação da renúncia ao exercício do direito fundamental permite ao indivíduo retomar a plenitude da capacidade de exercício. As renúncias no regime de parcelamento são exemplos disso. Já vimos que a confissão no plano extraprocessual obstaculiza ação posterior no tocante à matéria de fato. A desistência de uma ação em curso, já no plano endoprocessual, pode fazer precluir o direito de ajuizar ação idêntica, como no caso dos embargos à execução fiscal. Por sua vez, a renúncia ao direito em que se funda a ação gera a irreversível consequência de tornar obrigatório o julgamento do processo com resolução de mérito (art. 269, V, CPC) por sentença que, sem analisar propriamente as questões deduzidas, faz coisa julgada e impede nova ação com idêntica causa de pedir e pedido.

De outro lado, a revogabilidade deve nortear a renúncia a direito fundamental. “O titular do direito não deve poder consentir numa intervenção que lhe retire a possibilidade de se autodeterminar livremente no futuro”³⁴.

Para compatibilizar isso e privilegiar ao máximo as possibilidades de autodeterminação futura do indivíduo, mostra-se adequada a solução segundo a qual o contribuinte que revogar o parcelamento ou dele for excluído retoma a capacidade jurídica de impugnar o débito que confessara, mesmo que tenha desistido ou renunciado ao direito em que se fundava a ação,

³⁴ MCCRORE, Benedita, *O paternalismo estadual e a legitimidade da defesa da pessoa contra si própria*, ob. cit., p. 98.

ressalvando, entretanto, a impossibilidade de suscitar a matéria fática confessada e as questões inseridas nos efeitos da coisa julgada em relação à sentença que apreciou fictamente o mérito pelo artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil.

Dessa maneira, restará um campo de amplas possibilidades para discutir o débito em todas as hipóteses de direito que não coincidam exatamente com a causa de pedir deduzida e delimitada na ação anteriormente ajuizada, na qual foi manifestada expressamente a renúncia.

2.4 SIGILO FISCAL

Essa restrição ao direito fundamental à privacidade que dá origem ao sigilo fiscal encontra previsão no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 9.964/2000, o qual sujeita o contribuinte a autorizar acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção do parcelamento.

Trata-se de uma limitação temporária do direito, durante o período de parcelamento, à qual corresponde uma ampliação do poder estatal no controle e na fiscalização do parcelamento. A restrição tem a ver com direito eminentemente relativo, que a fim de que o Estado possa ter maior controle e fiscalização, com acompanhamento fiscal específico. Dessa forma, na linha da jurisprudência pacífica sobre o tema³⁵, considero que pode a lei condicionar a adesão ao programa ao acesso à movimentação financeira do contribuinte, desde que por tempo limitado

³⁵ “Não prospera a alegação de que a legislação do REFIS viola o direito constitucional à privacidade, porquanto teria determinado a quebra do sigilo bancário dos optantes, pois é certo que o sigilo bancário não é um direito absoluto, mas sim um direito disponível, razão porque pode a lei condicionar a adesão ao programa à liberdade de acesso à movimentação financeira do contribuinte. Confira-se: AMS 200034000465885, Rel. Juiz Federal Cleberon José Rocha (conv.), 8ª Turma do T.R.F. da 1ª Região, DJ de 14/01/2011.” (TRF 1ª Região, AMS 200134000037372, Relator Juiz Federal André Prado de Vasconcelos, 6ª Turma Suplementar, e-DJF1 de 20/07/2011).

ao do parcelamento e apenas no que tiver correlação com a fiscalização da solvência do interessado. Logo, não pode fazê-lo para simplesmente bisbilhotar a vida financeira do contribuinte, nem pode repassar os dados a outros órgãos estatais ou privados.

CONCLUSÃO

A renúncia a direitos fundamentais deve ser, *prima facie*, admitida. A evolução da liberdade no Estado de Direito impõe o respeito às escolhas do indivíduo, na autodeterminação de seu plano de vida e no desenvolvimento de sua personalidade, como destinatário da proteção e da efetividade dos direitos fundamentais, em contraposição a uma postura estatal puramente paternalista e excessivamente intervencionista.

Nos parcelamentos fiscais, concessões exigidas do contribuinte constituem situações claras de renúncia, num quadro de compromisso bilateral com o Estado. A declaração de vontade expressa no regime de parcelamento para confessar a dívida, desistir de ação judicial, renunciar ao direito nela invocado e abrir mão de sigilo fiscal resulta em enfraquecimento da proteção de direito fundamental do contribuinte, de forma pontual e temporária, correspondente a uma ampliação da margem de atuação da entidade pública.

A decisão sobre a validade dessas renúncias exige um processo de ponderação de princípios que permite orientar uma solução racional, com ensejo, é verdade, a diversos resultados, a partir da interpretação que se atribui a enunciados constitucionais abertos. Há limites que não podem ser ultrapassados e outros cuja superação deve sopesar os fins estatais e o nível de sacrifício ao direito.

No caso do parcelamento, interessam principalmente os limites do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, das regras constitucionais, da segurança jurídica e da prevenção a

desequilíbrio da concorrência, bem como a ponderação conforme o princípio da proporcionalidade.

Em relação à confissão, a manifestação de vontade do contribuinte não tem qualquer influência na formação e constituição do crédito tributário. Logo, ao confessar um crédito que, por qualquer motivo, sofra de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, nada impede que o interessado promova sua impugnação administrativa ou judicial, na medida em que o ato confessional não tem poder para suprir um vício de formação ou ressuscitar o crédito extinto por qualquer razão, como, por exemplo, pela prescrição.

Dessa forma, é possível discutir os aspectos jurídicos do tributo objeto de confissão, como a constitucionalidade da norma instituidora do tributo, mas não os fáticos, ressalvada a verificação do valor exato da dívida.

No tocante à desistência da ação judicial e à renúncia ao direito nela questionado, somente operam efeitos no plano processual após a declaração expressa do litigante interessado, por meio de advogado investido de poderes próprios, razão pela qual não decorrem automática ou tacitamente da adesão ao parcelamento.

Para compatibilizar essa restrição com a Constituição Federal, é preciso submetê-la ao princípio da proporcionalidade.

Na fase de adequação, a restrição em causa mostra sua aptidão na busca da realização de parcelamentos que beneficiem o maior número possível de contribuintes, na medida em que contribui sensivelmente para evitar a sonegação e a inadimplência, bem como a insegurança jurídica e o desequilíbrio na concorrência entre os agentes econômicos.

Na fase da necessidade, não haveria outra medida de semelhante eficácia, que confira estabilidade à contratação do parcelamento como um ato jurídico transacional, de concessões mútuas, especialmente naqueles regimes de parcelamento os quais chamamos de excepcionais, por conferirem maiores van-

tagens ao contribuinte, com diminuição ou perdão de multas e outras remissões.

Na fase da proporcionalidade em sentido estrito, o fim perseguido pelo Estado e maneira de implementá-lo são guardam uma relação de proporção razoável e apropriada às restrições na esfera jurídica do contribuinte, contanto que se respeite o direito do contribuinte de impugnar o débito e, assim, não incluí-lo no parcelamento, sem prejuízo de inserir outros que não pretenda discutir.

Portanto, é possível concluir que as gravosas renúncias ao direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário como condição ao parcelamento justificam-se nas hipóteses em que os parcelamentos excepcionais, de adesão limitada no tempo, confirmam maiores vantagens aos contribuintes, de modo a autorizar a ampliação da atuação estatal para organizar de forma sistemática as adesões e os tributos incluídos, sem a inconveniente concomitância de ações judiciais, desde que se resguarde ao interessado a faculdade de escolher ou não inserir no parcelamento o débito objeto de ação judicial.

Outrossim, no caso de posterior revogação do parcelamento ou exclusão do contribuinte, considerando, de um lado, os efeitos definitivos gerados pelas renúncias e, de outro, o princípio de que a revogabilidade deve nortear a renúncia a direito fundamental, mostra-se adequada a solução segundo a qual o contribuinte retoma a capacidade jurídica de impugnar o débito que confessara, mesmo que tenha desistido ou renunciado ao direito em que se fundava a ação, ressalvando, entretanto, a impossibilidade de suscitar a matéria fática confessada e as questões inseridas nos efeitos da coisa julgada em relação à sentença que apreciou fictamente o mérito pelo artigo 269, inciso V, do Código de Processo Civil.

Por fim, no tocante à sujeição do contribuinte a autorizar acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a

partir da data de opção do parcelamento, trata-se de uma limitação temporária do direito eminentemente relativo, que a fim de que o Estado possa ter maior controle e fiscalização, com acompanhamento fiscal específico. Considero que pode a lei impor a condição, desde que por tempo limitado ao do parcelamento e apenas no que tiver correlação com a fiscalização da solvência do interessado.



REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin, “Renúncia a direito fundamental”, São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTEL, Leticia de Campos Velho, “Direitos Fundamentais Indisponíveis: os limites e os padrões do consentimento para a autolimitação do direito fundamental à vida”, Rio de Janeiro, 2010, Tese de Doutorado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

_____, “São os direitos como trunfos disponíveis? Reflexões à luz da teoria dos direitos de Ronald Dworkin”, XVI Congresso Nacional do CONPEDI, 2007, Belo Horizonte. Anais do CONPEDI. Florianópolis: FUNJAB, 2007. p. 6328-6348.

MCCRORIE, Benedita, “O paternalismo estadual e a legitimidade da defesa da pessoa contra si própria”, in Responsabilidade e Cidadania, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga: Edição Departamento de Ciências Jurídicas Públicas, 2012, p. 91-101.

NOVAIS, Jorge Reis, “Direitos fundamentais: Trunfos contra a maioria”, Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

_____, “As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição”. Coimbra:

Coimbra Editora, 2003.

SILVA, José Afonso da. “Curso de Direito Constitucional positivo”. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Virgílio Afonso da. “A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares”. São Paulo, 2004. Tese de Livre Docência em Direito – Universidade de São Paulo.