

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.027 - SP (2009/0153316-0)

RELATÓRIO (VOTO-VENCIDO)

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo Município de São Paulo, com fulcro na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/SP, assim ementado:

APELAÇÃO - Ação Declaratória c.c. repetição de indébito.

1) Sociedade de advogados - Inclusão dos estagiários no RAIS - Auto de infração lavrado por recolhimento a menor do ISS - Os estagiários não são habilitados ao exercício pleno da atividade profissional e nem assumem responsabilidade pessoal, não podendo, por isso, ser incluídos na base de cálculo para pagamento do tributo - Inteligência do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68.

2) Entretanto, a Municipalidade não pode ser responsabilizada pela lavratura do auto de infração, lastreada nas informações prestadas pela própria autora, que confessou o débito e efetivou acordo para parcelamento. Afastada a condenação da ré ao pagamento dos honorários advocatícios -

Recursos parcialmente providos.

Noticiam os autos que MARTINS E SALVIA ADVOGADOS ajuizaram ação declaratória cumulada com repetição de indébito, insurgindo-se contra os autos de infração lavrados por recolhimento a menor do ISS, ao argumento de que o tributo foi calculado com base nas informações por ele fornecidas na RAIS, que entretanto, incluiu erroneamente os estagiários no seu quadro de funcionários. Afirmou que, para participar de processo licitatório, requereu o parcelamento dos valores constantes dos autos de infração que pretende ver anulados, porquanto a base de cálculo do ISS não pode incluir os estagiários, que são profissionais não habilitados. Pleiteou a devolução dos valores já pagos.

Sobreveio sentença, julgando procedente a ação para anular os autos de infração, com a conseqüente devolução dos valores indevidamente recolhidos.

O Tribunal Estadual, nos termos da ementa retrotranscrita, deu parcial provimento ao recurso da parte, por entender que indevido o pagamento de ISS em razão de estagiários que se ativam no escritório, porquanto não habilitados ao exercício pleno da atividade profissional, insuscetíveis, portanto, de integrar a base de cálculo da exação; e parcial provimento ao apelo do Município, que, por ter lavrado auto de infração com base nas

Superior Tribunal de Justiça

informações prestadas pela própria empresa recorrida na RAIS, não poderia arcar com o pagamento dos honorários.

Nas razões recursais, alegou-se violação do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, porquanto o próprio recorrido admite ter em seu quadro social mais de uma pessoa para o exercício da profissão, e que, segundo a legislação vigente, *"os profissionais, pessoas físicas e diretamente vinculadas a uma Sociedade de Profissionais, quer estejam na condição de sócios, empregados ou não, devem possuir habilitações comuns ao exercício profissional da única atividade a estar prevista no estatuto social do contribuinte."* Ademais, o contribuinte assumiu inteira responsabilidade pelas informações e declarações que prestou ao Fisco para seu enquadramento. Por isso que, ao apresentar a sua relação anual de informações sociais (RAIS), com o número total superior a 15 profissionais habilitados, não deixou ao Fisco Municipal qualquer outra alternativa senão autua-la, razão pela qual o inadimplemento do acordo de parcelamento confessado, a dívida permanece, não sendo a presente ação meio idôneo para afastar a exigibilidade do crédito tributário. Há que se ressaltar que houve confissão irrevogável e irretratável o de débito, renunciando a qualquer impugnação quanto ao mérito das infrações.

Foram apresentadas contra-razões, asseverando a incidência da Súmula 07 do STJ e, no mérito, que a argumentação de erro no preenchimento da RAIS restou devidamente comprovada nos autos, tendo confessado o débito apenas com o fim de obter a expedição de certidão de regularidade fiscal.

O recurso restou admitido na instância originária, tendo sido submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC.

Parecer do MPF às fls. 333/338, opinando pelo provimento do recurso especial, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ERRÔNEA INCLUSÃO DE ESTAGIÁRIOS NA RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS (RAIS). ISS CALCULADO SOBRE ESTAGIÁRIOS. CONFISSÃO DE DÍVIDA PARA OBTER PARCELAMENTO DE DÉBITO. REVISÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA FÁTICA.

1. O exame da incidência de ISS calculado sobre o número de profissionais, entre eles estagiários erroneamente declarados pelo contribuinte como advogados é matéria fática, que não pode ser fundamento para revisão judicial de confissão de dívida feita com o objetivo de parcelamento de débitos tributários.

2. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos.

Precedentes.

3. Não é possível a revisão judicial da confissão de dívida, efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários, quando o fundamento do reexame judicial for relativo à situação fática sobre a qual incide a norma tributária.

5. Parecer pela aplicação do preceito aos casos repetitivos e pelo provimento do presente recurso especial.

É o relatório.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PARCELAMENTO. ISS. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. EQUÍVOCO DA EMPRESA AO PREENCHER A RAIS. MATÉRIA DE FATO. IRRETRATABILIDADE DA CONFISSÃO DE DÍVIDA. CONTROLE JURISDICIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A confissão de dívida pelo contribuinte é condição imprescindível para fins de obtenção do parcelamento de débitos tributários, tendo força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária, por isso que somente se admite a sua invalidação quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico. (Precedentes: **REsp 947.233/RJ**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; **REsp 1074186/RS**, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 09/12/2009; **REsp 948.094/PE**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2007, DJ 04/10/2007 ; **REsp 1065940/SP**, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 06/10/2008)

2. Ao revés, é possível o questionamento judicial no tocante à relação jurídico-tributária, como, por exemplo, a legitimidade da norma instituidora do tributo. Isso porque a obrigação tributária exsurge da imponibilidade da norma jurídico-tributária, vale dizer, não tem natureza contratual, mas *ex lege*.

3. *In casu*, a sociedade recorrida, objetivando a expedição de certidão de regularidade fiscal, celebrou acordo de parcelamento, confessando tributo supostamente maior que o efetivamente devido, em decorrência de alegado equívoco da própria contribuinte, no enquadramento de estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarretou a majoração da base de cálculo do ISS.

4. Destarte, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento matéria eminentemente fática, inapta a conjurar a novação eclipsada no parcelamento, até mesmo por preclusão lógica.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO-VENCIDO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX: Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do recurso, porquanto prequestionada a matéria federal suscitada.

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de impugnação judicial de acordo de parcelamento, em virtude da não-correspondência, do débito tributário parcelado com o tributo efetivamente devido, uma vez que os estagiários foram erroneamente incluídos no quadro de funcionários da recorrida, gerando majoração do ISS.

Com efeito, a confissão de dívida pelo contribuinte é condição imprescindível para fins de obtenção do parcelamento de débitos tributários, tendo força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária, por isso que somente admite-se sua invalidação quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.

Ao revés, é possível o questionamento judicial no tocante à relação jurídico-tributária, como, por exemplo, a legitimidade da norma instituidora do tributo. Isso porque a obrigação tributária exsurge da impositividade da norma jurídico-tributária, vale dizer, não tem natureza contratual, mas *ex lege*.

A questão foi objeto de análise pelo e. Ministro Teori Zavascki, quando do julgamento do Resp 927097/RS, DJ 31.05.2007, nos termos da seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II E AO ART. 458, II, DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. REVISÃO JUDICIAL. LIMITES. VIOLAÇÃO AO ART. 267, VI, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Não viola os artigos 535 e 458, II do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

3. A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Todavia, no que se refere à matéria de fato, a confissão do contribuinte somente pode ser invalidada quando presente defeito

Superior Tribunal de Justiça

causador de nulidade do ato jurídico.

4. Não viola o art. 267, VI, do CPC o acórdão que extingue o processo com julgamento do mérito, pela improcedência do pedido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

Pela percuciência dos seus fundamentos, traslada-se excerto do voto condutor, *in verbis*:

"(...)

Signale-se que a obrigação em causa é de natureza tributária, e não civil, regida por normas próprias, que contemplam inclusive a possibilidade de disposição de vontade por parte do contribuinte, transacionando e renunciando, normas essas cuja constitucionalidade não está em questão. O que o acórdão recorrido afirmou é que a higidez do ato do contribuinte somente pode ser afetada por "vícios que maculam os atos jurídicos em geral", não havendo, nesse ponto, qualquer contradita ao dos dispositivos antes mencionados. No particular, incide, por analogia, a Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal: "é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada".

Não se está com isso afirmando a absoluta inviabilidade de questionar as dívidas tributárias objeto de confissão ou de parcelamento. Conforme anotou Leandro Paulsen, com base em significativa resenha jurisprudencial e doutrinária, "a confissão não inibe o questionamento da relação jurídico-tributária". Todavia, "isso não significa que a confissão seja desprovida de valor. Terá valor, sim, mas quanto aos fatos, que não poderão ser infirmados por simples reconsideração do contribuinte, mas apenas se demonstrado vício de vontade. A irrevogabilidade e a irretratabilidade terá apenas essa dimensão. Assim, e.g., se confessada dívida relativamente a contribuição sobre o faturamento, será irrevogável e irretratável no que diz respeito ao fato de que houve, efetivamente, o faturamento no montante consignado; entretanto, se a multa era ou não devida, se a legislação era ou não válida, são questões que poderão ser discutidas" (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, Livraria do Advogado, 9ª ed. p. 608). Realmente, considerando a natureza institucional (e não contratual) da obrigação tributária, não se pode certamente admitir a hipótese de sua criação por simples ato de vontade das partes. A legitimidade das fontes normativas que disciplinam a sua instituição é, por isso mesmo, passível de controle pelo Poder Judiciário. Todavia, no que se refere às circunstâncias fáticas sobre as quais incidem as normas tributárias, essas certamente são colhidas pela força vinculante da

Superior Tribunal de Justiça

confissão de dívida e da cláusula de irretratabilidade. Não fosse assim, não teriam eficácia alguma as inúmeras disposições da legislação tributária, frequentes na esfera federal, estadual e municipal, prevendo essa espécie de confissão como condição indispensável para que o contribuinte possa usufruir de moratória ou de outros benefícios de natureza fiscal. No caso, ao afirmar a impossibilidade de revisão da dívida confessada, o acórdão não desbordou desses limites. Conforme se percebe das razões recursais, a causa de pedir a revisão do parcelamento não é a validade ou a invalidade da norma de incidência, mas sim a alegada não-configuração do fato gerador do tributo (fls.5/6), matéria que está coberta pela cláusula da irretratabilidade."

In casu, a sociedade recorrida, objetivando a expedição de certidão de regularidade fiscal, celebrou acordo de parcelamento, confessando tributo supostamente maior que o efetivamente devido, em decorrência de alegado equívoco da própria contribuinte, no enquadramento de estagiários como indivíduos habilitados ao exercício da atividade profissional, o que acarretou a majoração da base de cálculo do ISS.

Destarte, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento matéria eminentemente fática, inapta a conjurar a novação eclipsada no parcelamento, até mesmo por preclusão lógica.

À guisa de exemplo, confirmam-se os seguintes precedentes desta Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PARCELAMENTO. CONTROLE JURISDICIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSTITUIDORA DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. IPTU PROGRESSIVO, TIP, TCLLP. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ART. 168, I, DO CTN. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ.

1. A confissão de dívida pelo contribuinte é condição imprescindível para fins de obtenção do parcelamento de débitos tributários, tendo força vinculante em relação à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária, por isso que somente admite-se sua invalidação quando presente defeito causador de nulidade do ato jurídico.

(Precedentes: REsp 927097/RS, DJ 31/05/2007; REsp 948.094/PE, DJ 04/10/2007; REsp 1065940/SP, DJe 06/10/2008) 2. Ao revés, é possível o questionamento judicial no tocante à relação jurídico-tributária, como, por exemplo, a legitimidade da norma instituidora do tributo. Isso porque a obrigação tributária exsurge da imponibilidade da norma jurídico-tributária, vale dizer, não tem

Superior Tribunal de Justiça

natureza contratual, mas ex lege.

3. In casu, o pleito de revisão judicial da confissão da dívida tem por fundamento a ilegitimidade das normas instituidoras dos tributos (IPTU progressivo, TIP e TCLLP), ressoando inequívoca a sua possibilidade. (Precedentes: Resp 927097/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, 1ª Turma, DJ 31/05/2007; REsp 948.094/PE, Rel. Ministro Teori Zavascki, 1ª Turma, DJ 04/10/2007; REsp 1065940/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, DJe 06/10/2008)

(...)

14. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA QUE NÃO IMPEDE A DISCUSSÃO JUDICIAL ACERCA DA LEGALIDADE DA EXAÇÃO.

1. Trata-se de hipótese em que o contribuinte pretende a revisão do parcelamento com fundamento na ilegitimidade do processo de instituição do tributo, por não estar em conformidade com a legislação que rege a matéria.

2. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 927.097/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31.5.2007), firmou o entendimento de que "a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos".

3. Recurso especial provido.

(REsp 1074186/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 09/12/2009)

TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PARCELAMENTO. REVISÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. LIMITES.

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

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

3. Recurso especial a que se dá provimento.

(REsp 948.094/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2007, DJ 04/10/2007 p. 207)

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA 284/STF. FUNDAMENTAÇÃO. MULTA.

Superior Tribunal de Justiça

SÚMULA 211/STJ. INADIMPLENTO DA DÍVIDA. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISCUSSÃO SOBRE O FATO GERADOR E MONTANTE DO DÉBITO ORIGINÁRIO. INADMISSIBILIDADE.

I - Incide o enunciado da súmula 284/STF, por analogia, quanto à alegação de vício na rejeição dos embargos declaratórios, pois não se indicou qual dispositivo de lei federal teria sido ofendido.

II - Quanto aos temas veiculados pelos artigos 458, II, do CPC e 9º, I, do CTN, tem-se aplicável a súmula 211/STJ, pois referidas questões não foram debatidas pelo Tribunal a quo, mesmo após a oposição dos embargos declaratórios.

III - O parcelamento do débito tributário envolve transação do contribuinte com o fisco e lícitamente impede a discussão judicial acerca do fato gerador ou do montante da dívida originária.

IV - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(REsp 1065940/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 06/10/2008)

Ex positis, DOU PROVIMENTO ao recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7.º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

É o voto.