

# ADVOCEF JurisTantum

Suplemento integrante do Boletim ADVOCEF | Ano VI | Nº 054 | Agosto | 2007

## Depósito Prévio para Interposição de Recurso Administrativo

Reis Friede

Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.  
Professor Adjunto da Escola de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).  
Professor-Titular da Escola de Pós-Graduação em Direito da UniverCidade.

Além das hipóteses analisadas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, - através do depósito judicial e administrativo do quantum em discussão e da concessão de medida liminar e de tutela antecipatória, previstas nos incisos II, IV e V do art. 151 do CTN -, também suspendem tal exigibilidade as reclamações e os recursos administrativos, nos exatos termos do inciso III do mencionado art. 151, *verbis*:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. (...)"

A par da cristalina redação do dispositivo normativo *sub examen*, a questão que se coloca cinge-se à exigência de prévio depósito, no valor de 30% (trinta por cento) do montante a ser discutido, como condição insuperável para a apreciação do recurso administrativo interposto (e, conseqüentemente, a obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário), conforme previsto, dentre outras normatizações, pelo art. 10 da Lei nº 9.639/98, *verbis*:

"Art. 10. O art. 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, passa a vigorar com a seguinte alteração:

'Art. 126.

§ 1º Em se tratando de processo que tenha por objeto a discussão de crédito previdenciário, o recurso de que trata este artigo somente terá seguimento se o recorrente, pessoa jurídica, instruí-lo com prova de depósito, em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, de valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão.

§ 2º Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será:

I - devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável;

II - convertido em pagamento, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo."

Segundo parcela da doutrina, a necessidade legal do depósito prévio de 30% (trinta por cento) da exigência fiscal, concretizada em processo administrativo, para a interposição de recurso voluntário, opera-se como efetiva caução para garantia de instância, restando o valor depositado, se procedente o recurso administrativo, integralmente devolvido ao recorrente, o que, dessa forma, não ofenderia os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, do direito de petição, e nem acarretaria verdadeira redução patrimonial do interessado, além de evitar, por outro

prisma, a indesejável interposição de recursos meramente protelatórios ou de servir como mecanismo transversos de obtenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário independentemente do depósito integral do montante (supostamente) devido.

Por outro lado, ainda que historicamente se possa constatar que a norma que impõe originariamente a exigência vem consubstanciada no Decreto nº 70.235/72, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822/69, regula o processo administrativo e que, expedido com base na Constituição Federal de 1967, antes da edição da EC nº 1/69, que consignava ao Código Tributário Nacional incontestada natureza de lei ordinária, era considerado perfeitamente eficaz juridicamente, não seria mais crível, à luz da atual natureza de lei complementar do CTN (art. 18, §1º, da EC nº 1/69 e art. 146, III, a, b e c, da CF/88), que o mesmo pudesse continuar com sua plena vigência - e, em particular, regulando o processo administrativo, para os fins previstos no art. 151, III, do CTN -, em face até mesmo do art. 25, I, do ADCT, *verbis*:

"Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela

Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I - ação normativa; (...)"

Destarte, prevendo expressamente o Código Tributário Nacional que os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário-administrativo, como bem observou nosso colega CARREIRA ALVIM, não poderia um simples decreto (Decreto nº 70.235/72), fundado em um decreto-lei superado (Decreto-Lei nº 822/69), formular exigência válida para fins de recurso administrativo, como de igual forma não é possível que medidas provisórias (como, por exemplo, a MP nº 2.176/2001) possam revigorar, com nova redação, preceitos legais reputados inconstitucionais, especialmente quando estas não legislam originariamente sobre a matéria, limitando-se a alterar a redação de um texto viciado de inconstitucionalidade.

Lei nº 10.522, de 19.07.2002 (antiga MP nº 2.176-77, de 28.06.2001)

"Art. 32. Os arts. 33 e 43 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 33.

§ 1º No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo para a interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

§ 3º Alternativamente ao depósito referido no § 2º, o recorrente poderá prestar garantias ou arrolar, por sua iniciativa, bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão, limitados ao ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

§ 4º A prestação de garantias e o arrolamento de que trata o § 3º serão realizados preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 5º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do depósito, da prestação de garantias e do arrolamento referidos nos §§ 1º a 4º.'

'Art. 43.

§ 3º Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será:

- a) devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável;
- b) convertido em renda, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação.

§ 4º Na hipótese de ter sido efetuado o depósito, ocorrendo a posterior propositura de ação judicial contra a exigência, a autoridade administrativa transferirá para conta à ordem do juiz da causa, mediante requisição deste, os valores depositados, que poderão ser complementados para efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário."

Nesse diapasão analítico, é fundamental igualmente reconhecer que, mesmo quando se trata de lei de regulamentação originária, - como entendem alguns autores ser o caso do art. 126 da Lei nº 8.123/91, alterado por força do art. 10 da Lei nº 9.639/98 -, a questão vertente continua a suscitar dúvidas, em particular sobre a possibilidade de uma lei ordinária, hierarquicamente inferior à lei complementar, regular matéria relativa ao processo tributário, impondo restrições ao exercício de direito expressamente assegurados no CTN.

(É importante consignar, por oportuno, que alguns autores têm defendido o ponto de vista segundo o qual não fere o disposto no art. 146, III, a, b e c, da CF/88 a disciplina legal que, por simples lei ordinária ou equivalente, regulamenta, originariamente (e, portanto, sem aludir ao Decreto nº 70.235/72), o processo tributário-administrativo, posto que tal disciplina não afronta expressamente as matérias de reserva exclusiva de competência de

lei complementar. Nesse caso, não existiria qualquer óbice à exigência de depósito prévio para garantia de instância, mormente se entendermos que tal exigência não afrontaria princípios constitucionais relativos ao tema.)

"(...) Somente a lei complementar pode dispor sobre crédito tributário e no momento em que via indireta se exige antecipação de pagamento do crédito está sendo atingida. Além disso, o art. 151, III, do Código Tributário Nacional determina que a apresentação das reclamações e dos recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, efeito esse anulado com a exigência do depósito prévio.

Dispondo a Constituição que somente lei complementar pode dispor sobre a obrigação, lançamento e créditos tributários e sendo a exigibilidade atributo inerente ao crédito, o inciso III, do art. 151 do CTN, na sua parte final (nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo), dispositivo que fundamenta a r. decisão, foi derogado pela nova ordem constitucional, pois não pode legislação ordinária dispor sobre matéria reservada à lei complementar.

Interpretação diversa, mas seguindo a Constituição, somente se justifica se entender que o art. 151 do CTN deixa para a lei ordinária tão-somente o disciplinamento do modo de apresentação das reclamações e dos recursos (prazos, requisitos essenciais, processamento), mas o efeito suspensivo está garantido e não pode ser alterado ou condicionado senão mediante lei de igual hierarquia do Código Tributário Nacional. (...)

Considerando que por efeito do art. 146, III, b da Constituição é lei complementar aquela que expede normas gerais de direito tributário, assim consideradas as disposições sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, não há como negar a natureza de lei complementar ao CTN e ao art. 1º do Decreto-lei nº 822. Lei ordinária ou Medida Provisória que disponha sobre características gerais de obrigação, lançamento, crédito e créditos tributários, pretendendo regular os seus efeitos, inclusive hipóteses de suspensão da respectiva exigibilidade, contraria frontalmente os artigos 141 e 151, inciso III, do CTN, e o art. 1º do

Decreto-lei nº 822, caracterizando o vício da flagrante ilegalidade.

A norma veiculada pelo art. 141, do CTN versando sobre o crédito tributário, é norma geral de direito tributário, tal como previsto no art. 146, III, B, da Constituição. Não tem como destinatária a autoridade administrativa, pois a matéria por ela disciplinada está sob reserva de lei, como aponta o inciso VI do art. 97 do CTN. O destinatário é o legislador ordinário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que, ao prever os casos que modificam ou extinguem o crédito tributário, ou suspendem ou excluem a sua exigibilidade, não poderá contrariar o que dispuser o CTN. (...)" (AI nº 1999.01.00.093956-7/DF, despacho da Juíza Selene Maria de Almeida, DJU 22.03.2000).

"(...) Mais adiante, o artigo 146 dispõe competir à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o crédito tributário. Logo, imiscuiu-se a Lei ordinária nº 9.639/98, que impôs condições ao seguimento do recurso administrativo, em área reservada a edição de lei complementar, ferindo, assim, o princípio da hierarquia das Leis (art. 59 da CF/88), incorrendo em flagrante inconstitucionalidade formal. (...)" (AI nº 2000.02.01.01638-8, rel. Des. Francisco Pizzolante, DJU 22.08.2000).

"A Constituição Federal impõe lei complementar para dispor sobre o crédito tributário;

O CTN, que tem status de lei complementar, prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a simples apresentação pelo contribuinte de reclamação ao recurso formal em sede administrativa, conforme art. 151, inc. III, do CTN;

Destarte, o depósito prévio previsto no art. 126, §1º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pelo art. 10, da Lei nº 9.639/98, afronta o art. 151, inc. III, do CTN, de hierarquia superior, eis que lei complementar. Viola também preceito constitucional que assegura a todos o direito ao contraditório e à ampla defesa, em sede administrativa ou judicial, sem qualquer condicionamento (art. 59, inc. LV, da CF/88)." (AMS nº 2000.02.01.027287-9, rel. Des. Ney Fonseca, unânime, DJU 21.04.2001).

Por outro prisma, parcela da doutrina e da jurisprudência tem entendido que a exigência do depósito prévio, além de constituir uma forma coativa de se impor parte do pagamento do tributo (30%), antes mesmo de definitivamente constituído, impõe também coercitivamente uma caução na via judicial, considerando, como bem salienta Carreira Alvim (Ap. MS nº 26263-RJ), que o §4º do art. 43 "*determina que, na hipótese de ter sido efetuado o depósito, ocorrendo a posterior propo-situra da ação judicial contra a exigência, a autoridade administrativa transferirá para a conta à ordem do juiz da causa, mediante requisição deste, os valores depositados, que poderão ser complementados para efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário*", concluindo, por fim, que "*se antes de inscrito o débito em dívida ativa pode o contribuinte discutir judicialmente a sua exigibilidade ou o seu valor, independentemente de qualquer depósito, o que não é exigido nem pelo CTN, salvo se pretender forrar-se aos efeitos da mora, como admitir que um simples recurso administrativo venha a depender dessa garantia imposta por um mero decreto; aliás, seria inverter a regra de 'que pode o mais, pode o menos', posto que se para agir em juízo, não depende do depósito, com muito mais razão não precisa dele o contribuinte quando pretenda agir em sede administrativa.*"

"O Contribuinte antes da inscrição do débito em dívida ativa pode discutir judicialmente a sua exigibilidade ou o seu valor independente de qualquer depósito, o que não é exigido nem pelo CTN.

Inadmissível subordinar-se a interposição de recurso administrativo ao pagamento prévio da taxa ou multa." (AMS nº 99.02.23577-8, rel. Des. Carreira Alvim, unânime, 30.05.2000).

"(...) Persiste, no entanto, em violentar o disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional, a exigência de depósito prévio para fins de interposição de recurso na esfera administrativa." (AMS nº 1999.02.01.054667-7, rel. Des. Rogério de Carvalho, por maioria, 25.04.2000).

Por fim, alguns autores e parcela da jurisprudência salientam, independente de outras considerações, que o atual texto constitucional determinou, para todos os fins, o exercício, não condicionado, do con-

traditório e da ampla defesa (art. 5º, XXXIV, a, e LV), importando, por conseqüência lógica, na vedação a qualquer tipo de prestação de caução, obrigatória, para fins de interposição de recursos administrativos ou judiciais, até porque, de certa forma, a imposição de qualquer garantia recursal seria, em todos os casos, sempre discriminatória e, portanto, inconstitucionais.

"Não há respaldo para a exigência administrativa do depósito referente a 30% (trinta por cento) do valor e dívida fiscal, como pressuposto para o recebimento e seguimento de recurso, uma vez garantidos constitucionalmente os direitos de petição, de ampla defesa, e de exercício do contraditório.

O próprio Código Tributário Nacional, impondo a suspensão da exigibilidade de créditos tributários na pendência de recurso administrativo (art. 151, inciso III), impossibilita a matéria de receber novo tratamento por medida provisória, ou lei ordinária.

A necessidade de tal garantia recursal, além de ilegal, é absolutamente discriminatória, pois somente os economicamente favorecidos teriam a possibilidade de esgotar as instâncias administrativas." (AI nº 99.02.02704-0, rel. Des. Ricardo Regueira, unânime, DJU 11.11.1999).

Ainda assim, - e a par de toda a sorte de considerações técnico-hermenêuticas -, a jurisprudência, praticamente unânime do Superior Tribunal de Justiça, - a par do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1.976-7/DF (relator Ministro Moreira Alves, DJ de 24/11/2000) -, pacificou entendimento no sentido de que a exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso administrativo não desafia os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, concluindo, ainda, que a Constituição Federal não vinculou a garantia do duplo grau de jurisdição à esfera administrativa.

"O duplo grau não atinge a esfera administrativa, sendo constitucional a exigência de depósito prévio para fins de interposição de recurso administrativo. Precedentes do STF.

A exigência do depósito recursal administrativo não viola os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art.5º, LV) e do

devido processo legal (art. 5º, LIV). Em sede de processo administrativo, o contribuinte, após o lançamento do crédito, tem a oportunidade de apresentar defesa, bem como produzir todas as provas que julgar necessárias, estando preservado, assim, o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

A exigência do depósito, malgrado legítimo, não impede o acesso a Justiça, inclusive com a possibilidade de gratuidade integral, conforme prometido pela Carta Magna e extensível às pessoas jurídicas pela majoritária jurisprudência do E. STJ. O depósito prévio para a interposição de um novo recurso evita a procrastinação e objetiva a mais rápida percepção dos impostos pela Administração" (STJ, AGRESP Nº 497404, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJU 04/08/2003).

"(...) Consoante jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal e desta Corte Superior, é constitucional e legal a condicionante do depósito prévio para a interposição de recurso administrativo, não obstante considerar-se que a Constituição Federal de 1988 não garante o duplo grau de jurisdição administrativo" (ADIMC nº 1.049, ADIn's nºs 836-6/DF, 922/DF e 1.976/DF, RREE nºs 210244/GO e 235833/GO e STJ, RESP Nº 495808, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJU 02/06/2003).

"Independentemente do pagamento de taxas, a Constituição Federal assegura a todos 'o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder' (art. 5º, XXXIV, 'a').

Essa garantia, contudo, distingue-se do direito do contribuinte de interpor recurso voluntário com o intuito de obter um novo exame da decisão proferida pela Administração Pública em primeira instância. O ilustre Ministro Moreira Alves, do Supremo Tribunal Federal, salientou, quando do julgamento de liminar na ADIN n. 1.976-7/DF, de sua relatoria, que aquela Corte 'tem entendido que a exigência do depósito prévio de valor relativo à multa para a admissão de recurso administrativo não ofende o disposto nos incisos XXXV, LIV e LV do artigo 5º da Constituição, porquanto não há, nesta, a garantia ao duplo grau de jurisdição adminis-

trativa', que 'esse depósito é requisito de recurso administrativo e não o pagamento de taxa para o exercício do direito de petição, não se lhe aplicando, até por isso, o disposto no art. 5º, XXXIV, 'a', da Constituição' e que 'não têm relevância as alegações de que esse depósito é pagamento de crédito não constituído, pois se trata de depósito e não de pagamento, o que implica dizer que ele será restituído se for dado provimento ao recurso' (in DJ de 24.11.2000).

Ausência de violação ao artigo 151, III, do CTN, uma vez que, preenchidos os requisitos de admissibilidade determinados por lei, entre os quais o depósito prévio, a exigibilidade do crédito tributário continua suspensa com a interposição do recurso administrativo" (STJ, ROMS Nº 14585, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJU 02/06/2003).

"A exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso administrativo não fere os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

A Constituição Federal não erigiu garantia de duplo grau de jurisdição administrativa.

Inteleção do art. 151, inc. III, CTN" (STJ, ROMS nº 15108, Rel. Ministro PAULO MEDINA, DJU 16/12/2002).

"É legítima a exigência do depósito prévio da multa, como condição de admissibilidade de recurso interposto na via administrativa" (STJ, ROMS Nº 12287, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJU 11/11/2002).

"Tendo a jurisprudência pátria consolidado entendimento no sentido da legalidade do depósito prévio como condicionante para a admissibilidade do recurso administrativo, remanesce ausente o pressuposto do fumus boni iuris necessário para a concessão da medida cautelar" (STJ, MC Nº 4956, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJU 21/10/2002).

"A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III do CTN, decorre da interposição de recurso administrativo.

Este, por sua vez, tem como condição de admissibilidade o depósito prévio, nos termos da legislação específica.

O STJ e o STF, na esfera de competência própria, concluíram pela validade da exigência" (STJ, AROMS Nº 14030, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJU 09/09/2002).

"A exigência de depósito, como requisito para conhecimento de recurso administrativo não ofende o princípio constitucional da ampla defesa" (STJ, ROMS Nº 14209, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 24/06/2002).

"A exigência de depósito prévio para fins de interposição de recurso administrativo é legal e não viola os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Precedentes desta Corte e do STF (...)".

A questão controvertida nos autos - exigência do depósito prévio e sua constitucionalidade - já é matéria pacificada no âmbito do STF e desta Corte (...) (STJ, RE Nº 489.420, Rel. Ministro PAULO MEDINA, DJU 26/03/2003).

"É constitucional a exigência de depósito prévio para fins de interposição de recurso administrativo, haja vista que o duplo grau não atinge a esfera administrativa. A exigência do depósito recursal administrativo não viola os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art.5º, LV) e do devido processo legal (art. 5º, LIV). Em sede de processo administrativo, o contribuinte, após o lançamento do crédito, tem a oportunidade de apresentar defesa, bem como produzir todas as provas que julgar necessárias, estando preservado, assim, o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

A exigência do depósito, malgrado legítimo, não impede o acesso à Justiça, inclusive com a possibilidade de gratuidade integral, conforme prometido pela Carta Magna e extensível às pessoas jurídicas pela majoritária jurisprudência do E. STJ. O depósito prévio para a interposição de um novo recurso evita a procrastinação e objetiva a mais rápida percepção dos impostos pela Administração" (Ag nº 466.306/SP, Relator o Ministro Luiz Fux, DJU de 11/02/03).