

A EXIGÊNCIA DO DEPÓSITO PRÉVIO É CONSTITUCIONAL?

Paulo Sérgio Moraes Barbosa

*Técnico Judiciário-TRF 5ª Região
Especializando em Direito Público/UFPE*

SUMÁRIO: Introdução; 1. Do processo administrativo tributário; 2. O depósito prévio; 3. Constitucionalidade do depósito recursal; 3.1. Argumentos em favor da constitucionalidade; 3.2. Fundamentos contrários à constitucionalidade; 4. O fim do depósito recursal – Lei nº 10.522/02; 5. Conclusões; 6. Referências.

INTRODUÇÃO

A análise acerca da (in)constitucionalidade da exigência do depósito prévio, previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, é bastante importante hodiernamente, na medida em que se pode identificar as causas que dificultam a obtenção do resultado útil do desejado, assim como as garantias relacionadas ao devido processo legal e à ampla defesa.

Neste trabalho, inicialmente, o processo administrativo tributário foi resumidamente comentado.

Na seqüência, definiu-se o que significa a exigência do depósito prévio, tecendo-se comentários acerca dos argumentos que defendem a (in)constitucionalidade de tal instituto.

Finalmente, comentou-se sobre as modificações produzidas pela Lei nº 10.522/02 no decreto supramencionado.

Esse assunto foi escolhido devido ao intenso debate doutrinário e à farta bibliografia existente sobre a questão.

O objetivo principal desta pesquisa é trazer medidas que solucionem o problema da morosidade que afeta as decisões administrativas e, principalmente, as judiciais, sem deixar de lado a certeza e a segurança que devem permear essas decisões.

Para alcançar essa finalidade, foi utilizado o processo dedutivo, partindo de uma idéia geral (processo administrativo tributário) para um caso bem particular e que ainda causa discussões (a garantia de juízo).

1. DO PRECESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Com o surgimento do estado democrático de direito surgiu o processo administrativo nos diversos ordenamentos jurídicos e administrativos, a fim de que os direitos individuais fossem garantidos, finalizando com a tradição de arbitrariedades dos governantes.

Há autores que atribuem o aparecimento do processo em comento concomitantemente com o surgimento do devido processo legal na Grã-Bretanha, a partir do que aduzia inicialmente o *law of land*, constante no art. 39 da Carta Magna de 1215 (Creat Charter).¹

A cláusula do *law of land*, inicialmente, assegurava que todos deveriam ser julgados pelo juiz natural, não podendo haver juízos pré-constituídos, nem tampouco por fatos que não estivessem previamente tipificados, não deveria existir pena sem crime já tipificado. Posteriormente, passou-se a regular a atividade jurisdicional também.

Esse processo de democratização dos direitos individuais, marcou a passagem do autoritarismo para o consenso nas decisões administrativas, afigurando-se com uma tendência contemporânea pela participação no poder e nas decisões governamentais.

Nesse contexto o processo administrativo começou a ser influenciado pelos princípios do contraditório, da ampla defesa (que de certa forma estão inseridos no devido processo legal), do duplo grau de jurisdição etc.

Tais princípios, dentre outros, estão elencados no texto da Constituição Brasileira de 1988, os quais norteiam todo o processo, inclusive o administrativo.

¹ Brito, Maria do Socorro Carvalho. O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4112>>. Acesso em: 17/10/03.

O processo administrativo tributário, em especial, retira sua validade principalmente do art. 5º, LV, CF/88, do Código Tributário Nacional e das legislações extravagantes.

Nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato definido em lei como gerador, a mesma não é de pronto exigível, necessitando da formalização do crédito tributário por parte de um ato vinculado e privativo do Fisco que se configura no lançamento, constituindo este na declaração de que existe uma obrigação tributária e na constituição do crédito fiscal.

O lançamento constitui uma fase oficiosa do processo fiscal, já que antes dele não há obrigatoriedade de pagamento da exação, nem tampouco deve existir qualquer oposição ou contestação por parte do contribuinte.

Após o lançamento tributário de ofício (direto)², quando o tributo já poder ser exigido, o contribuinte tem duas alternativas: concorda com ele, pagando-o, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, I, CTN); ou discorda do lançamento notificado ou do auto de infração.

Seguindo a última opção, a que realmente interessa para o presente trabalho, o contribuinte primeiramente pode utilizar-se da impugnação (defesa ou reclamação) prevista no art. 151, III do CTN, que é dirigida à própria autoridade que efetuou o lançamento ou que efetuou a lavratura do auto de infração, no prazo normalmente de 30 dias, segundo o que aduz o art. 15 do Decreto Federal nº 70.235/72³, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97. Registre-se, por oportuno, que as decisões da administração não fazem coisa julgada no Poder Judiciário e que tais procedimentos na esfera administrativa não excluem a possibi-

² Existem três espécies de lançamentos: a) direto ou de ofício: é aquele realizado pela autoridade fiscal sem qualquer interferência ou colaboração do contribuinte. b) por declaração: é aquele feito pelo próprio contribuinte ou por terceiro (art. 147 do CTN). c) por homologação ou autolancamento: é a modalidade em que o contribuinte calcula a exação devida e efetua seu pagamento, ficando a extinção do crédito tributário sujeito à homologação por parte do Fisco desse adimplemento antecipado. O que ora interessa para o estudo é o lançamento direto, sendo certo que esta espécie pode também ser utilizada nas outras quando a fiscalização encontrar alguma irregularidade nessas.

³ Antes da reforma administrativa, cada uma das autoridades administrativas tinha desenvolvido um processo administrativo diferente, mas com o advento do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, passou, por delegação do Decreto-lei nº 822, de 05 de setembro de 1969, a uniformizar e regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Informações obtidas em: Martins, Ives Granda da Silva, coordenador. Curso de direito tributário. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 791 e 792, e Bedin, Lis Carolina. A exigência do depósito recursal prévio de 30 %. Disponível em: <<http://www.cahs.org.br/publicacoes/fa125/center14.html>>. Acesso em: 20/10/03.

lidade de irresignação perante aquele poder⁴, sendo certo que uma vez interposta a ação judicial, ocorre a renúncia do processo na via administrativa (art. 38, parágrafo único, Lei nº 6.830/80).

Se a decisão for unânime e em favor do contribuinte na última instância, a Receita não mais poderá recorrer do julgado na instância judicial, nem muito menos na administrativa, já que foi a própria administração quem decidiu a questão. Na primeira instância, no entanto, a autoridade fiscal recorrerá de ofício ao órgão de segundo grau, observando-se o limite de alçada fixado em Portaria do Ministério da Fazenda Nacional⁵. Ives Granda, ainda, esclarece que:

“A discussão poderá, também, cingir-se à fase administrativa se, na decisão final, a própria Administração julgar ilegal o lançamento. Não é lícito à Administração ir a juízo para pretender aquilo que ela própria, por intermédio de seus órgãos julgadores, declarou inexigível.”⁶

Em caso de a reclamação ser julgada improcedente pela autoridade administrativa de primeira instância (Delegado da Receita Federal), ao contribuinte é conferida a faculdade de recorrer à autoridade superior (órgão singular ou colegiado), que no âmbito federal é o Conselho de Contribuintes (Decreto Lei nº 1.438/75), formado por juízes representantes da Fazenda e dos contribuintes.

Dos julgados dos Conselhos não cabe pedido de reconsideração (art. 39 do Decreto nº 70.235/72), sendo possível apenas a interposição do “recurso especial” perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), criada pelo Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979.⁷

⁴ Art. 5º, XXXV, CF/88: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Exceção feita à justiça desportiva, art. 217, §1º, CF/88: “§ 1º - O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei”.

⁵ Martins, Ives Granda da Silva, coordenador. Curso de direito tributário. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 794.

⁶ IBIDEM, p. 791.

⁷ IBIDEM, p. 794.

2. O DEPÓSITO PRÉVIO

No momento em que o contribuinte recorre contra as decisões do(s) Delegado(s) da Receita Federal, surge a exigência do depósito prévio (ou garantia de instância) como pressuposto recursal (Medida Provisória nº 1.620-32, de 12 de dezembro de 1997⁸) ou para garantir a suspensão da exigibilidade do crédito, procedimento de algumas legislações que adotam o princípio do *solve et repete* (pague para discutir, exigindo a posterior repetição se for o caso)⁹.

A necessidade do depósito para ter direito à revisão da decisão pelo conselho de contribuintes ressuscita o princípio do *solve et repete*, que se traduz pela exigência do pagamento inicial de 30% da execução fiscal, para, só após, se pleitear a devolução ou a declaração do indébito, dando ao instituto feições de ação rescisória.

Tal exigência ou limitação recursal constitui um verdadeiro pressuposto objetivo de admissibilidade dos recursos contra as decisões administrativas, impedindo o conhecimento do recurso, caso não seja efetuado o pagamento do depósito prévio.¹⁰

Registre-se que Ives Gandra relata sobre o tema que: “Para a interposição de qualquer dos recursos enunciados não era exigida a garantia de instância até o advento da Medida Provisória n. 1.863/99.”¹¹

O aludido autor ao se referir ao termo “recursos” está se reportando àqueles interpostos contra as decisões de primeira e segunda instância (pp. 794 e 795), quando na verdade o depósito recursal faz-se necessário apenas para seguimento do recurso voluntário dirigido aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, mas não também para o recurso ter andamento para a CSRF, já que o analisado pressuposto recursal se encontra normatizado no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, que, por sua vez, está inserido na Seção VI desse diploma legal, que trata “Do Julgamento em primeira instância”.

⁸ Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 250.

⁹ Chimenti, Ricardo Cunha. Direito Tributário. Volume 16. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 165.

¹⁰ Dantas, José Carlos de Arruda. A (in)constitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio como pressuposto de admissibilidade recursal. Revista ESMAPE / Escola Superior da Magistratura de Pernambuco – v. 7, n. 15. Recife: ESMAPE, jan/jun 2002, p. 400.

¹¹ Martins, Ives Gandra da Silva, coordenador. Curso de direito tributário. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 795.

Outrossim, ressalte-se que a referida exigência apenas é aplicada às pessoas jurídicas, o que não altera a respectiva natureza jurídica.¹²

A Medida Provisória supramencionada, dessa forma, introduziu a necessidade do depósito de, no mínimo, 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância no âmbito do processo administrativo fiscal federal, alterando a redação do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, assim preceituando em seu art. 32:

“art. 33, §2º: Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instituir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão”

A exigência do comentado depósito parcial recursal por inúmeras vezes foi declarado constitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, órgão competente, em última instância, para exercer a fiscalização abstrata e concreta da constitucionalidade das normas em face da Carta Magna.

Pode até parecer estéril atualmente questionar a constitucionalidade do depósito prévio, diante do posicionamento da Suprema Corte. No entanto, vários autores e contribuintes se insurgem contra o mencionado entendimento, defendendo a inconstitucionalidade do instituto em tela.

O presente trabalho pretende, como já exposto na introdução, estudar as diversas correntes acerca da legalidade ou não da garantia de instância.

3. CONSTITUCIONALIDADE DO DEPÓSITO RECURSAL

3.1. ARGUMENTOS EM FAVOR DA CONSTITUCIONALIDADE

A) O duplo grau de jurisdição não é absoluto, comporta limitações realizadas pelas legislações infraconstitucionais, as quais ficam responsáveis pela respectiva regulamentação, podendo até vetar o cabimento de recursos.

A Constituição Federal não estabelece a obrigatoriedade a esse princípio, mas apenas assegura o respeito ao contraditório e garante a utilização dos recursos inerentes à ampla defesa.

¹² Dantas, José Carlos de Arruda. A (in)constitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio como pressuposto de admissibilidade recursal. Revista ESMAPE / Escola Superior da Magistratura de Pernambuco – v. 7, n. 15. Recife: ESMAPE, jan/jun 2002, p. 402.

O que no texto constitucional consta é a previsão do duplo grau e não a garantia do mesmo, o que possibilita ao legislador infraconstitucional, conforme cada caso, limitar o direito recursal ou, inclusive, suprimi-lo.

Destaque-se que os direitos e garantias constitucionais não são absolutas, a fim de que coexistam harmoniosamente as liberdades públicas.

“Aplicadas tais observações ao item sob enfoque – a irresignação quanto à exigência de depósito prévio pela Fazenda Pública para admissibilidade e seguimento de recurso administrativo – ao fundamento de que haveria nisso contrariedade ao princípio da ampla defesa, exsurge com clareza solar que tal princípio não é e nem pode ser ilimitado, sob pena de constituir grave óbice à paz e à harmonia social. Há que existir direito de defesa, mas é necessário que exista poder legitimado pelo direito legislado para estabelecer as condições de como exercê-la e bem assim seus limites.”¹³

Para outros autores, o que a Constituição Federal assegura é o direito de petição ao poder público¹⁴, mas não o conhecimento de recursos por vários órgãos administrativos, irresignações que na maioria das vezes possuem a finalidade de suspensão da exigibilidade do crédito da Fazenda, sem a necessidade da garantia em comento, além de contar com o adiamento do lançamento definitivo e com o retardo no julgamento da enorme quantidade de processos recursais.¹⁵

B) A ampla defesa e o contraditório são assegurados no contencioso fiscal na medida em que é oferecido aos litigantes o direito e os meios de reação contra os atos e decisões desfavoráveis.

A exigência do depósito recursal não impede que a parte interessada seja ouvida ou possa produzir provas de suas alegações, não importando, contudo,

¹³ Lirio, José Nilso de. Constitucionalidade da exigência do depósito prévio com condição de admissibilidade e seguimento de recurso administrativo. Boletim dos Procuradores da República. Ano II – nº 14 – junho – 1999, p. 29.

¹⁴ “a”, XXXIV, art. 5º da CF/88: “são a todos assegurados, independente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;”

¹⁵ Dantas, José Carlos de Arruda. A (in)constitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio como pressuposto de admissibilidade recursal. Revista ESMAPE / Escola Superior da Magistratura de Pernambuco – v. 7, n. 15. Recife: ESMAPE, jan/jun 2002, p. 407.

que o litigante não se submeta a determinadas limitações e condicionamentos de ordem processual.

Em relação a esses princípios, bem como no tocante ao analisado no item anterior, a controvérsia acerca do depósito recursal há de ser dirimida através da legislação ordinária que disciplina os pressupostos extrínsecos e intrínsecos para a interposição de recurso fiscal. A violação à norma constitucional, se houvesse, seria indireta e reflexa, o que não viabiliza a instância extraordinária.

A exigência do depósito não é condição para que o agente administrativo fiscal profira sua decisão, sendo certo que a fase processual adequada para contestar o lançamento tributário é justamente aquela compreendida entre o julgamento inicial e o eventual recurso voluntário para os Conselhos de Contribuintes.

Alguns doutrinadores afirmam, ainda, que em sede administrativa fiscal não há a obrigatoriedade que a plenitude de defesa se estenda às vias recursais e que a permanência da querela na seara da administração é uma faculdade do próprio contribuinte, podendo este recorrer sempre ao Poder judiciário, uma vez que o Brasil adota o princípio da Jurisdição Única, mas não do Contencioso Administrativo, adotado principalmente pela França, onde as decisões administrativas fazem coisa julgada, não podendo mais ser discutida no Judiciário.¹⁶

Registre-se que no Brasil não há a necessidade de exaustão da instância administrativa para ajuizar uma ação perante o Judiciário, exceto na justiça desportiva.

“Ora, se não constitui afronta à Constituição a limitação ao recurso judicial, não há que se indagar da inconstitucionalidade de limitação ao recurso administrativo, visto que a matéria decidida na esfera administrativa ainda pode ser examinada no âmbito judicial.”¹⁷

¹⁶ Na Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 07/77, porém, não era aplicado no Brasil o sistema de jurisdição uma. Havia a previsão do contencioso administrativo que dependia da regulamentação por lei complementar (art. 111 da CF/67), a qual não chegou a ser editada, contudo, na prática existia a dualidade de jurisdição. Nessa época também eram previstos: o exaurimento das vias administrativas para ter interpor a ação judicial, a possibilidade de substituição da decisão de primeira instância judicial pela proferida na esfera administrativa, a impossibilidade de se produzirem novas provas que pudessem influenciar as decisões do Poder Judiciário. Informações obtidas em: Dantas, José Carlos de Arruda. A (in)constitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio como pressuposto de admissibilidade recursal. Revista ESMAPE / Escola Superior da Magistratura de Pernambuco – v. 7, n. 15. Recife: ESMAPE, jan/jun 2002, p. 401.

¹⁷ Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social. Processo Administrativo – Depósito Administrativo – Duplo Grau de Jurisdição Administrativa – Ausência de Garantia Constitucional. Revista Dialética, nº 34. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., Julho – 1998, p. 144.

C) A exigência do depósito recursal não viola a isonomia entre os contribuintes, pois tal princípio preconiza, atualmente, a igualdade material, não a formal, ou seja, as pessoas em situações equivalentes devem ser tratadas igualmente, mas aquelas que se encontram em circunstâncias desiguais, devem ser tratadas desigualmente, a fim de que possíveis distorções sejam eliminadas.

Foi abandonado o antigo entendimento de que todos devem ser tratados igualmente, posição essa que acabou por acentuar mais ainda as desigualdades.

No caso prático, o percentual de 30% exigido seria proporcional à capacidade econômica de cada obrigado, na medida em que tal índice é relacionado à exigência fiscal definida na decisão do Delegado da Receita Federal, que, por sua vez, via de regra, mantém correspondência com a atividade e produção dos contribuintes.

D) A Medida Provisória que originou a exigência do depósito prévio não se encontra eivada de inconstitucionalidade, uma vez que os requisitos formais de relevância e urgência (art. 62, CF/88) só podem ser apreciados pelo Presidente da República, o qual possui o juízo político de conveniência e oportunidade para edição de tal norma legal, não cabendo qualquer análise por parte do Poder Judiciário quanto a esses aspectos.

E) Analisando a questão do ponto de vista social e sob o aspecto da dignidade da pessoa humana¹⁸ em ver efetivado o direito no âmbito administrativo ou judicial, verifica-se que o depósito parcial do valor reclamado possibilita a agilização na realização das quantias em litígio e evita longas querelas que podem fragilizar consideravelmente a cobrança posterior, dadas as mutações possíveis nas condições econômico-financeiras do contribuinte. Além de que coibe as irresignações meramente protelatórias, diminui a possibilidade de gasto de tempo e dinheiro público na discussão de questões inúteis e irrelevantes e garante o ingresso nos cofres públicos de pelo menos 30% da exigência fiscal, em caso de improcedência do recurso do contribuinte.

O inconformismo em garantir a instância estimula os contribuintes a buscarem seus direitos no âmbito judicial, o que evita de certa forma a dupla discussão administrativa-judicial, já que uma vez interposta a ação judicial, o procedimento administrativo é suspenso.

Em resumo, o interesse social é melhor garantido com a exigência do depósito, pois tal obrigação impõe mais rapidez e garantia de efetividade ao processo administrativo tributário.

¹⁸ Considerando nesse caso o bem de toda coletividade, pois de uma forma ou de outra os valores em disputa pertencem ao público, caso procedente a ação fiscal.

Seguindo a linha de pensamento desse capítulo, é mister transcrever os seguintes julgados dos Tribunais Regionais Federais:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO PRÉVIO. OFENSA AO ART. 5º, LIV, LV E XXIV, CF. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. OFENSA INEXISTENTE.

- Inicialmente, é de ser afastada a alegação de perda de objeto do presente recurso, face ao julgamento do mérito do recurso administrativo pelo Conselho de Contribuintes. O fato de o recurso administrativo ter sido conhecido, por força da segurança concedida em primeira instância, e julgado em favor da impetrante, não torna sem objeto a presente apelação. A uma, porque o recebimento do recurso administrativo deu-se em decorrência do que foi decidido nestes autos e não, voluntariamente, pela autoridade impetrada, em revisão administrativa do ato. A duas, porque a questão aqui discutida nada tem a ver com o mérito do recurso administrativo julgado pelo Conselho de Contribuintes. A três, porque, se denegada a segurança pelo Tribunal, a liminar concedida pelo Juízo a quo perde sua eficácia desde a concessão, nos termos da Súmula nº 405 do Supremo Tribunal Federal. Vale salientar que, caso se julgue prejudicado o recurso, a sentença concessiva de segurança transitará em julgado.

- A discussão acerca da natureza do depósito prévio já se encontra devidamente superada quando se questionou a exigência de 30% do débito tributário, para fins de admissão do recurso administrativo. No caso do CTN, o próprio artigo 151, III, remeteu ao legislador ordinário os termos em que esta suspensão realizar-se-á. Significa dizer que o recurso administrativo suspenderá a exigibilidade do crédito tributário ‘nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo’.

- Verifica-se, portanto, que a lei poderá estabelecer requisitos e condições para a interposição do recurso administrativo. Não se trata, assim, de norma auto-aplicável.

- Por outro lado, não se visualiza a alegada inobservância à garantia constitucional da ampla defesa, uma vez que o depósito, na percentagem de 30% ou na exigência do valor questionado, não tem o condão de aniquilar o direito de defesa da parte, que já fora assegurado em primeira instância. De se ressaltar, que inexistente qualquer preceito constitucional que assegure o duplo grau de jurisdição administrativa, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo E. STF.

- Diga-se, ainda, que não há qualquer vulneração ao direito de petição, previsto no art. 5º, XXXIV, da CF, vez que apenas se está condicionando a interposição do recurso, já tendo sido assegurado o acesso ao Poder Público, à Administração Pública, para fins de impugnar o crédito.

- Ademais, impõe-se registrar que o E. Supremo Tribunal Federal já sinalizou pela inexistência da plausibilidade do direito alegado, ao indeferir o pedido de medida liminar em sede de ADIN, em que se questionava a constitucionalidade da exigência do depósito recursal (ADINs n.º 1.922-9 e 1.976-7, Min. Moreira Alves, decisão de 6/10/99).

- Precedentes do E. Supremo Tribunal Federal. (STF - RE n.º 169.077 – Min. Octavio Gallotti – DJU de 27/03/97 e RE n.º 231320-1, Min. Maurício Corrêa, DJU de 6/11/98).

- Provimento do recurso.” (TRF 2ª R., 4ª T., AMS 42725/RJ, Des. Federal Benedito Gonçalves, DJU 22.01.2003, p. 85).

“CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO PRÉVIO. RECURSO ADMINISTRATIVO-FISCAL (ARTIGO 33 DO DECRETO N.º 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972 - COM REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.621-30, DE 12 DE DEZEMBRO DE 1997). PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

1. NÃO AFRONTA OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA, A EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO PRÉVIO CONTIDA NO ARTIGO 33 DO DECRETO N.º 70.235/72 - COM REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.621-30/97. ESCÓLIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

2. TAL EXIGÊNCIA NÃO OBSTA O DIREITO CONSTITUCIONAL INSCULPIDO NO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, JÁ QUE SE TRATA DE PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE E GARANTIA DE ALÇADA RECURSAL.

3. APELAÇÃO IMPROVIDA.” (TRF 5ª R., 3ª T., AMS 65376/AL, Des. Federal Geraldo Apoliano, DJU 02.10.2000, p. 661).

“ADMINISTRATIVO - TRIBUTÁRIO - PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL - DEPÓSITO RECURSAL - DECRETO Nº 70.235/72, ART. 33, § 2º - CONSTITUCIONALIDADE.

- O direito de petição é plenamente exercido pela impugnação na chamada 'primeira instância administrativa', não sujeita a restrições.
- A exigência de depósito prévio não viola o direito à ampla defesa, uma vez que o princípio do duplo grau de jurisdição não é absoluto, comportando limitações de ordem infraconstitucional.
- A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em virtude de reclamações e recursos administrativos, deve ser exercida 'nos termos das leis e regulamentos administrativos'.
- O recurso administrativo é uma faculdade do contribuinte, sendo-lhes assegurada a via judicial, não se podendo atribuir ao depósito prévio o caráter de taxa ou de confisco.
- Agravo de instrumento provido." (TRF 3ª R., 4ª T., AG 130552/SP, Des. Federal Therezinha Cazerta, DJU 18.10.2002, p. 505).

3.2. FUNDAMENTOS CONTRÁRIOS À CONSTITUCIONALIDADE

A) Alguns autores, como Reis Friede, afirmam que a tese do *solve et repete* se encontra completamente excluída do ordenamento jurídico brasileiro, regra essa antiga e que macula certos princípios constitucionais como o da igualdade e da universalidade de jurisdição.¹⁹

Saliente-se, nesse entendimento, a seguinte decisão:

"Aqui, houve denúncia espontânea seguida de parcelamento do débito fiscal confessado, daí por impor ao contribuinte a penalidade fiscal a que ele não quer se submeter seria o mesmo que aplicar-lhe multa sem o antecedente processo administrativo de apuração da infração, o que magoaria durante a garantia constitucional do *due process of law*.

De outro lado reconheça-se que a exigência do pagamento da multa infracional indébita submete o contribuinte a desembolso significativo de capital e ao odioso ulterior *solve et repete*, sepultado definitivamente pela Jurisprudência do colendo STF, como prática avessa ao Direito e à Justiça."²⁰

¹⁹ De Brito, Hugo. Curso de Direito Tributário, 19ª edição, 2001, p. 413.

²⁰ Pinheiro, José Parente. Juiz Federal Substituto da 8ª Vara – CE. Sentença publicada no Diário Oficial da Justiça Federal em sua edição de nº 170, no dia 19/09/03, circulou em 25/03/02.

B) O art. 5º, LV da Constituição Cidadã, viabiliza a ampla defesa à exaustão, inclusive no procedimento administrativo, pelo que a exigência do depósito como pressuposto recursal limita a defesa do contribuinte em toda sua plenitude, limitando claramente o significado da expressão “ampla defesa”.

O direito à defesa também é violado na medida em que a própria administração julga os recursos interpostos contra ela própria, o que compromete a imparcialidade dos julgados.

Outrossim, os próprios fiscais recebem a “Remuneração Adicional Variável – RAV”, que é proporcional às multas arrecadadas, o que mina a imparcialidade da administração.

Ratificando o pensamento supra:

“É o que ocorre no caso em tela: depósito é feito entre a decisão da 1ª instância e o acesso ao Conselho de Contribuintes. A impugnação é julgada por um único agente do fisco que, além de agir de forma institucional e corporativa, possui interesse material na manutenção dos lançamentos expedidos, pois, parte de sua remuneração, denominada Remuneração Adicional Variável – RAV, lhe é paga com o produto das multas arrecadadas.

Como se vê, o julgador administrativo de primeira instância não possui a impessoalidade e a imparcialidade para decidir o processo administrativo com a isenção necessária, para que se realize a garantia constitucional do processo justo.

(....)

A conclusão é única: se o julgador de primeira instância não tem isenção ou a imparcialidade para escutar a defesa, impedindo dessa forma que ela seja defesa e ampla, e se, para chegar ao outro órgão que pode desfazer a decisão desse julgador, será necessário pagar 30% da exação, isso significa que o contribuinte está sendo privado de seus bens antes do exercício da ampla defesa, violando o silogismo constitucional acima exposto.”²¹

C) Tal obrigação é veiculada por uma medida provisória, a qual pela sua condição de precariedade não deveria mitigar um princípio e garantia com “status” constitucional.

²¹ Wanderley, Denise Dill Donati. ADIn 1976 – Depósito Recursal – Conselho de contribuintes. Disponível em: <WWW. cni.org.br/adins/1976.htm, p. 5>. Acesso em: 09/03/04.

Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado quando se analisa o art. 151 do Código tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito de seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.” (grifei)

Com efeito, a ocorrência de qualquer das hipóteses dos incisos supra-transcritos, em especial a interposição de reclamações e recursos, é bastante para suspensão do crédito tributário, apesar disso, a MP 1.620-32 traz como condição para a aludida suspensão um outro requisito: o depósito prévio.

Uma medida provisória não deve limitar o conteúdo finalístico de uma lei complementar, já que aquela não tem a mesma ou superior hierarquia em relação a essa última norma, nem tampouco possuem processos legislativos com a mesma rigidez de aprovação.

Dessa maneira, o inciso III do art. 151 do CTN perderia sua aplicação, ante a não efetuação do depósito, obrigação essa não prevista nesse dispositivo legal²² de hierarquia mais elevada do que a prevista em medida provisória.

“Sem contar que também o CTN, lei complementar (hierarquicamente superior ao decreto, portanto), é violado, pois no bojo do seu art. 151, II, o depósito do montante integral, por si, já é elemento ensejador da suspensão do crédito tributário. Ora, sendo a cláusula **solve et repete** levada a termo, como reza o decreto revogado, ficaria desprovido de qual-

²² Freitas, Vladimir Passos de Freitas. Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: Revista do Tribunais, 1999, pp. 591-592.

quer possibilidade de aplicação o inciso III do mesmo artigo do Código Tributário.”²³

Em outra perspectiva, a medida provisória não pode dispor de matéria reservada à lei complementar, sob pena de afronta ao princípio da reserva material tributária, nos termos do art. 146, III, “b”, da CF/88.²⁴

D) O ônus da garantia de juízo para ter direito ao recurso na via administrativa causa, em algumas situações, impossibilidade de interposição de recursos, dependendo da situação financeira do contribuinte, o que viola o princípio do duplo grau de jurisdição, do contraditório, da ampla defesa²⁵, da dignidade da pessoa humana, da isonomia em relação ao Fisco etc.

A exigência do depósito prévio cria dificuldades operacionais consideráveis e uma discriminação contra os cidadãos menos abastados.²⁶

“Além de incompatível com o estado de direito definido pela Constituição, essa regra pode implicar prejuízos imensuráveis aos cidadãos que eventualmente venham a demandar administrativamente com o Fisco, por absoluta falta de recursos para atender a essa exigência”²⁷

E) O depósito recursal que em princípio intentava proporcionar ao Estado uma solução mais rápida à demanda, na verdade não consegue inibir que os argumentos levados à administração, no correspondente processo fiscal, sejam ventilados também em uma futura ação judicial, abarrotando de processos não só a máquina administrativa, como também os magistrados que vão apreciar novamente a questão, por vezes, amplamente discutida na seara da administrativa.

²³ Araújo, Victor Hugo. Andrade. O Decreto 4523/2002 e a salvaguarda da ampla defesa. Disponível em: <www.direitonet.com.br/doutrina/artigos/x/12/21/1221/>, p. 1>. Acesso em: 09/03/04.

²⁴ Wanderley, Denise Dill Donati. ADIn 1976 – Depósito Recursal – Conselho de contribuintes. Disponível em: <www.cni.org.br/adins/1976.htm>, p. 8>. Acesso em: 09/03/04.

²⁵ Friede, Reis. Depósitos Judiciais: aspectos fiscais e tributários. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 46.

²⁶ Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 250.

²⁷ Avelino, Pauderney. Depósitos para recursos administrativos podem mudar. Disponível em: <www.camara.gov.br/internet/agencia/materias.asp?pk=44113>. Acesso em: 09/03/04.

A solução para diminuir a enxurrada de processos que todo ano vão se acumulando nas varas judiciais e nas repartições administrativas não é através da garantia de juízo, mas sim por meio de uma reforma recursal ampla em todo o processo judicial e administrativo.

Destaque-se, ainda, que a pretexto de agilizar a cobrança dos débitos fiscais (fim secundário), o ato legislativo do Presidente da República na edição da já comentada medida provisória acaba por dificultar a averiguação da legalidade da conduta dos agentes administrativos (fim primário), frustrando o objetivo final do processo administrativo. É inadmissível sobrepor os fins secundários exclusivos do Estado aos fins primários de toda a coletividade.

A definição dos mencionados fins (ou direitos) primário e secundário é feita por Renato Alessi:

“Nesses objetivos, estariam configuradas as duas modalidades de interesse público a que se refere RENATO ALESSI (‘Principi di Diritto Amministrativo’, 3ª. ed., Milano, Giuffrè, vol. I, 1974, pp. 226 e ss.):

- a) o interesse coletivo primário, ou seja, o interesse da sociedade, protegido, no caso, em nível constitucional, pelo estabelecimento do princípio da isonomia; e
- b) o interesse público secundário, do aparelho estatal, enquanto pessoa pública.”²⁸

F) O art. 145, I, do CTN, dispõe que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado mediante impugnação deste, o que leva a crer que na fase do contencioso administrativo fiscal, o lançamento ainda não se tornou definitivo, não sendo legítima qualquer constrição no patrimônio do contribuinte, inclusive no tocante à obrigação do depósito para que se tenha direito à impugnação na segunda instância.

No sentido dos fundamentos expostos segue o acórdão nº 104-17.113, de 13/07/99, da 4ª Câmara do Conselho de contribuintes da União:

“A exigência do depósito recursal instituído atualmente pela Medida Provisória nº 1.863-51/99 a meu ver não se harmoniza com as demais

²⁸ Amaral, Antônio Carlos Cintra do. Dispensa de licitação por emergência. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 28/10/03.

normas reguladoras do processo administrativo fiscal da União. Parece-me que este depósito é exigência, além de pouco razoável, não alcança o verdadeiro espírito do processo administrativo fiscal. Diversos motivos me levam a esta conclusão.

Como se sabe, o processo administrativo fiscal existe para permitir ao sujeito passivo questionar a exigência que lhe é imputada. Assim, enquanto o lançamento interrompa a decadência, não se pode dizer que o crédito tributário regularmente constituído seja definitivo. Pelo contrário, o lançamento comporta alteração através de manifestações do contribuinte. Esta é a hipótese do art. 145, I, do Código Tributário Nacional.

Portanto, a só existência da fase litigiosa do contencioso administrativo é suficiente para assegurar que o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento não é definitivo, não encerra em si uma verdade absoluta. Nesta ordem de idéias não vejo como razoável a exigência de um depósito prévio para que se prossiga no questionamento de uma exigência em nada definitiva.

Parece-me inevitável o paralelo com o débito inscrito em Dívida Ativa e objeto de uma Execução Fiscal. Nunca é demais lembrar que na cobrança judicial do crédito da Fazenda Pública, este sim gozando de liquidez e certeza, admite-se a prestação de garantias (em bens, direitos e dinheiro) para que se promova a discussão do débito. Logo se num processo em que se enfrenta a exigência de um crédito líquido e certo é facultado ao contribuinte discuti-lo sem, necessariamente, efetuar o depósito em dinheiro, tenho como exarada a exigência de um depósito no âmbito de uma discussão em torno de um débito que ainda não é exigível, tampouco líquido ou certo.

Também vejo como impedimento à exigência do depósito recursal a inadequação da Medida Provisória nº 1.863-51/99 ao disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional. Esta hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN – verdadeira lei complementar em sentido material – remete às leis reguladoras do processo tributário administrativo a forma pela qual as “reclamações” e os recursos suspenderão um dos atributos do crédito da Fazenda Pública.

Encontram-se, pois, juridicamente aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme se depreende do art. 151, III, do CTN, as reclamações e os recursos administrativos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, independente de prévio depósito da quantia discutida, ou mesmo parte dela.

Deve-se notar, contudo, que a competência do legislador ordinário não chega a ser tão ampla no sentido de admitir o estabelecimento de condições não previstas na lei complementar.

As leis reguladoras do processo tributário administrativo, a propósito, devem limitar-se a estabelecer normas que digam respeito ao procedimento, vale dizer, à fixação de prazos, à definição dos órgãos julgadores, ao tempo e lugar da prática dos atos processuais. Admitir-se o contrário, seria permitir que, através de uma norma de hierarquia inferior, se perpetrasse ofensa ao próprio teor do CTN, para quem a simples interposição do recurso, desde que obedecidas as normas legais que o regem, é apta a provar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Além do mais, conforme é cediço, um dos pressupostos jurídicos do depósito em dinheiro é a sua devolução pelo depositante, nas condições e prazos estabelecidos na lei ou no contrato. Entre essas condições estão: (a) a remuneração do capital pelo tempo em que o dinheiro ficou em poder do depositário; (b) e o prazo para devolução ao depositante, quando do implemento da regra devolutiva.

Como se vê, nem uma coisa nem outra estabeleceu a referida Medida Provisória.

Sem nenhuma sombra de dúvida, trata-se de verdadeira espoliação do contribuinte, pois ficará este privado de seu patrimônio e ao inteiro alvedrio da Administração Tributária para devolver o depósito como lhe convier e sem qualquer remuneração – juros compensatórios – pelo tempo em que o capital depositado ficou em seu poder.

Verifica-se. Aí uma dupla ofensa aos ditames da Constituição Federal, quais sejam, o confisco sem causa jurídica – art. 5º, inciso XXI – e a moralidade da administração pública – art. 37, CF – o que invalida por completo a disposição exigidora do depósito em evidência.

Outra questão relevante é que ao se exigir depósito prévio para recurso à segunda instância administrativa está-se coibindo indiretamente o acesso a essa instância recursal, mediante a criação de um óbice financeiro de altíssimo custo e muitas vezes impossível de ser atendido, impossibilidade esta que decorre inclusive da inexistência de permissão para o oferecimento de uma outra garantia real ou fidejussória alternativa ao depósito, como hoje ocorre na execução fiscal e como ocorreu quando, nos albores do Estado Novo, os recursos à instância administrativa superior deviam ser garantidos por depósito ou por termo de responsabilidade, sendo admitida exigência de fiança idônea (Decreto nº 20.350/31).

Ora, a exigência de garantia de instância como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo afronta o princípio constitucional que assegura ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa também na esfera administrativa.

Vale lembrar que o adjetivo “amplo” empregado pelo texto constitucional significa largo, vasto, dilatado, extenso, sem restrição (Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa, Ed. Globo).

À evidência, a imposição do depósito compulsório representa exatamente o inverso, ou seja, impõe, necessariamente, a limitação ao duplo grau de “jurisdição” em processo administrativo, o que é absolutamente incompatível e inconciliável com os desígnios do constituinte originário.”²⁹

4. O FIM DO DEPÓSITO RECURSAL

Com o advento da Lei nº 10.522, em 19 de julho de 2002, em seu art. 32, houve nova modificação do art. 33 do Decreto 70.325/72, *in verbis*:

“Art. 32. O art. 33 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, passa a vigorar com a seguinte alteração:

“Art. 33.....

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para 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 **arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30 % (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão**, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

§ 3º O arrolamento de que trata o § 2º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 4º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no § 2.” (NR) (grifei).

²⁹ Prolik, Augusto. Atualidades fiscais. Disponível em: <<http://www.prolik.com.br/08-00.html>>. Acesso em: 17/10/03.

Com efeito, foi revogada a exigência do depósito de 30% do valor definido na decisão singular com condição para o contribuinte interpor o recurso administrativo, sendo certo que praticamente apenas foi substituída a expressão “depósito” pela “arrolar bens e direitos”, permanecendo a controvérsia acerca da limitação ao direito de recorrer contra decisão administrativa de primeiro grau.

Ressalte-se que essa modalidade de arrolamento de bens restringe-se aos créditos de natureza tributária da União, não se aplicando aos débitos previdenciários, já que estes são regulados por legislação específica, o Decreto nº 3.048/99, o qual mantém a imposição do depósito recursal, não sendo modificado pela Lei nº 10.522/02.

Nesse sentido:

“Eliana Calmon observou ainda que a Lei 10522/2002 alterou o Decreto 7023/1999 (referente aos débitos tributários da União), mas não repercutiu sobre o Decreto 3048/1999, que, especificamente, disciplina os débitos da Previdência, cuja última modificação em outubro de 2003 não dispensou o depósito prévio. Dessa forma, manteve o entendimento do tribunal de origem. A decisão foi unânime.”³⁰

Pode-se argüir que toda a análise ora realizada, acerca do depósito recursal, não tenha mais sentido em vista de sua extinção e substituição, contudo, tudo o que foi estudado vai servir para que se possa ter uma posição com relação à (in)constitucionalidade da vigente exigência do arrolamento de bens e direitos como pressuposto recursal.

5. CONCLUSÕES

1. Quando o contribuinte discorda do lançamento tributário de ofício feito pelo fisco, ele pode recorrer da decisão às instâncias superiores, surgindo aí exigência do depósito prévio.

2. O depósito prévio consiste em um verdadeiro pressuposto objetivo de admissibilidade para os recursos interpostos contra as decisões de primeira ins-

³⁰ STJ. Arrolamento de bens não substitui depósito prévio de porcentagem do débito fiscal. Disponível em: <www.passarelliasassessoria.com.br/in/?area_inst_web=jurisprudencia&cod_noticia=504>. Notícias data: 20/02/2004. Acesso em: 04/06/04.

tância no âmbito do processo administrativo fiscal federal. Em outras palavras, é a exigência de 30% do valor fixado na decisão de primeiro do grau do Fisco, para que o recurso voluntário possa ter seguimento.

3. Os principais argumentos em favor da constitucionalidade do depósito recursal são: a) o princípio do duplo grau de jurisdição não é absoluto, pode sofrer limitações, inclusive no que diz respeito à exigência do depósito de 30% da execução fiscal para ter acesso à instância recursal; b) na sede administrativa a ampla defesa não se estende às vias recursais, uma vez que a parte pode sempre levar a querela para o Poder Judiciário; c) a exigência do percentual de 30% é proporcional à capacidade econômica do contribuinte, já que tal índice matem correspondência com a atividade e produção do devedor, não sendo, dessa forma, violado o princípio da isonomia; d) a Medida provisória que deu ensejo à obrigação do depósito prévio atendeu aos requisitos de relevância e urgência (art. 62 da CF/88), os quais só podem ser apreciados pelo chefe do Poder Executivo; e) o dever de depositar parcialmente o valor reclamado garanti parte da futura execução da quantia e evita as irresignações meramente protelatórias, o que valoriza o princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que o executivo fiscal em disputa poder vir a pertencer ao poder público.

4. Os principais fundamentos contrários à constitucionalidade da exigência em comento são: a) o princípio do *solve et repete*, que se traduz na obrigação de pagar para discutir a causa controvertida, foi excluído do ordenamento jurídico brasileiro; b) a ampla defesa é violada na medida em que a possibilidade da via recursal é limitada, sendo certo, ainda, que os fiscais tributários recebem remuneração adicional proporcional ao valor das multas aplicadas, vulnerando a imparcialidade da administração nos julgamentos das querelas tributárias; c) o inciso III do art. 151 do CTN aduz que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre com a interposição de reclamações e recursos nos termos das leis, não fazendo nenhum condicionamento ao depósito necessário, deduzindo-se daí que a medida provisória que introduziu tal exigência recursal violou o princípio da reserva material tributária (art. 146, III, "b", da CF/88) e da hierarquia das normas; d) o duplo grau de jurisdição é violando quando cria impossibilidade de reexame da questão para os que tiverem insuficiente condição financeira; e) A finalidade de evitar os recursos proscratatórios e, com isso, proporcionar uma solução mais rápida às controvérsias, é fragilizada quando há a possibilidade de demandar no Judiciário, abarrotando de processos essa esfera também; f) a constrição do patrimônio do contribuinte antes de que o lançamen-

to tributário se torne definitivo é ilegítima, posto que a regularidade do débito fiscal ainda está em discussão.

5. Diante de todos esses fundamentos contrários e favoráveis à constitucionalidade do depósito prévio, os primeiros são mais consistentes. Com efeito, apesar de o princípio do duplo grau de jurisdição ser apenas uma previsão constitucional, podendo sofrer limitações, ele está implicitamente previsto nas garantias do contraditório e da ampla defesa (inciso LV do art. 5º, CF/88), o que se leva a crer que em havendo violação da plenitude de defesa, aquele princípio também estaria sendo desrespeitado. O depósito necessário, nesse sentido, claramente atenta contra a defesa do contribuinte, à proporção que muitas vezes este não tem condições financeiras de efetuar o pagamento dos 30% da obrigação fiscal para ter direito ao recurso administrativo e que a própria administração não tem imparcialidade na análise das impugnações de suas próprias decisões.

A solução para diminuir a enxurrada de processos que todo ano vão se acumulando no Judiciário e nas repartições administrativas não é através da garantia de juízo, mas sim por meio de uma reforma recursal ampla em todo o processo judicial e administrativo, diminuindo a quantidade de recursos e de instâncias revisoras.

6. Com o advento do Lei nº 10.522/02 o depósito prévio foi substituído pela exigência do arrolamento de bens e direitos no mesmo percentual antes fixado, o que não desvaloriza o presente trabalho científico, pois praticamente foi trocado seis por meia dúzia.

6. REFERÊNCIAS

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Dispensa de licitação por emergência*. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 28/10/03;

ARAÚJO, Victor Hugo Andrade. *O Decreto 4523/2002 e a salvaguarda da ampla defesa*. Disponível em: <www.direitonet.com.br/doutrina/artigos/x/12/21/1221/>, p. 1>. Acesso em: 09/03/04;

AVELINO, Pauderney. Depósitos para recursos administrativos podem mudar. Disponível em: <www.camara.gov.br/internet/agencia/materias.asp?pk=44113>. Acesso em: 09/03/04;

- BEDIN**, Lis Carolina. *A exigência do depósito recursal prévio de 30 %*. Disponível em: <<http://www.cahs.org.br/publicacoes/fa125/center14.html>>. Acesso em: 20/10/03;
- BRASIL**. *Constituição da Federativa do Brasil*, 33 ed. São Paulo: Saraiva, 2004;
- BRASIL**. *Código Tributário Nacional*. 29ª.ed.-São Paulo: Saraiva, 2000;
- BRITO**, Maria do Socorro Carvalho. *O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4112>>. Acesso em: 17/10/03;
- CHIMENTI**, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. Volume 16. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001;
- DANTAS**, José Carlos de Arruda. *A (in)constitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio como pressuposto de admissibilidade recursal*. Revista ESMAPE / Escola Superior da Magistratura de Pernambuco – v. 7, n. 15. Recife: ESMAPE, jan/jun 2002;
- DE BRITO**, Hugo. *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, 2001;
- FREITAS**, Vladimir Passos de Freitas. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1999;
- FRIEDE**, Reis. *Depósitos Judiciais: aspectos fiscais e tributários*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994;
- LIRIO**, José Nilso de. *Constitucionalidade da exigência do depósito prévio com condição de admissibilidade e seguimento de recurso administrativo*. Boletim dos Procuradores da República. Ano II – nº 14 – junho – 1999;
- MARTINS**, Ives Granda da Silva, coordenador. *Curso de direito tributário*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000;
- NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999;
- Parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social. *Processo Administrativo – Depósito Administrativo – Duplo Grau de Jurisdição Administrativa – Ausência de Garantia Constitucional*. Revista Dialética, nº 34. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., Julho – 1998;

PINHEIRO, José Parente. Juiz Federal Substituto da 8ª Vara – CE. Sentença publicada no Diário Oficial da Justiça Federal em sua edição de nº 170, no dia 19/09/03, circulou em 25/03/02;

PROLIK, Augusto. *Atualidades fiscais*. Disponível em: <<http://www.prolik.com.br/08-00.html>>. Acesso em: 17/10/03;

STJ. *Arrolamento de bens não substitui depósito prévio de porcentagem do débito fiscal*. Disponível em: <www.passarelliasassessoria.com.br/in/?area_inst_web=jurisprudencia&cod_noticia=504>. Notícias data: 20/02/2004. Acesso em: 04/06/04;

WANDERLEY, Denise Dill Donati. *ADIn 1976 – Depósito Recursal – Conselho de contribuintes*. Disponível em: <WWW.cni.org.br/adins/1976.htm, p. 5>. Acesso em: 09/03/04.