

Refutação dos argumentos contrários ao depósito recursal parcial no âmbito do processo administrativo fiscal

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional

"Procuramos ter presente a necessidade de acelerar o curso do processo, em resguardo dos legítimos interesses do erário público, sem desprezo pelo igualmente legítimo direito do contribuinte. Visamos a expungir do sistema vigente toda sorte de imperfeições que ele apresenta, e que têm sido, não raro, capitalizadas por litigantes sem direito, que se haviam afeiçoado à idéia de questionar apenas para ganhar, na demora, o que não poderiam aspirar a conseguir no mérito do pleito. Desconsideramos tudo quanto pudesse ser vantagem espúria, ainda que se houvesse tornado tradição; mas, não esquecemos, em qualquer passo do nosso anteprojeto, que não há bens maiores, a que o Poder Público possa aspirar, que à justiça e ao primado do direito."

(GILBERTO DE OLHÔA CANTO. Processo Tributário - Anteprojeto de Lei Orgânica. 1964. Volume 2. Pág. 145)

No bojo da Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, foram introduzidos o depósito recursal parcial no âmbito do processo administrativo fiscal federal e o prazo especial para utilização da via judicial contra decisão de primeira instância neste mesmo processo administrativo.

O art. 32 da medida provisória em comento alterou a redação do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelecendo a necessidade do depósito de, no mínimo, 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância como condição para o seguimento do recurso voluntário dirigido aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Já o art. 33 da Medida Provisória nº 1.621-30/97 fixou o prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da intimação da decisão de primeira instância no processo administrativo fiscal, para propositura de ação judicial visando a desconstituir o crédito fiscal fixada na decisão.

As inovações presentes na Medida Provisória nº 1.621-30/97 resultaram de um conjunto de fatores devidamente articulados, a saber:

- a) necessidade de aperfeiçoamento do processo administrativo fiscal, reclamado há vários anos, com a superação de distorções estruturais;
- b) necessidade da adoção de providências que pudessem contribuir, em caráter perene, para a superação do deficit público;
- c) decisões recentes do e. Supremo Tribunal Federal no sentido da constitucionalidade do depósito como condição para prosseguimento de recursos na esfera administrativa;
- d) elaboração do Parecer PGFN/CAT/Nº 2078/97 (DOU de 12 de dezembro de 1997), de nossa autoria, onde se conclui pela viabilidade e consistência jurídica das iniciativas em questão.

Adotadas as medidas, houve imediata e intensa reação de vários contribuintes no âmbito do Judiciário federal de primeira instância e de significativas instituições empresariais e corporações de advogados perante inúmeras autoridades administrativas.

O presente trabalho busca justamente fazer um apanhado das objeções levantadas contra a primeira das medidas - o depósito recursal - analisá-las e oferecer o contraponto necessário. A segunda iniciativa - o prazo especial para utilização da via judicial contra decisão de primeira instância - será objeto de considerações em outra oportunidade.

I

Inicialmente, cumpre precisar a natureza jurídica do depósito recursal parcial, tal como instituído pela Medida Provisória nº 1.621-30/97. Como é cediço nesta área do conhecimento científico - o Direito -, a correta identificação dos traços essenciais da categoria trabalhada viabiliza, e facilita sobremaneira, a análise das conseqüências e interações normativas, notadamente quanto aos aspectos relativos às inserções hierárquicas, vale dizer, à compatibilidade vertical maior do conjunto legislativo.

À toda evidência, temos com o depósito recursal parcial no âmbito do processo administrativo fiscal um pressuposto processual para o desenvolvimento de um recurso dirigido à segunda instância de julgamento. Com este contorno, estamos diante de expediente condicionador do exercício recursal, e não, negador da possibilidade de reapreciação e reforma da decisão inicial.

Em hipóteses análogas, no âmbito do processo judicial trabalhista e do processo administrativo de imposição de multa por infração à legislação do trabalho, o e. Supremo Tribunal Federal, em inúmeras manifestações, entendeu que a fixação de um pressuposto processual para o andamento de determinado recurso não enseja a abertura do controle de compatibilidade normativa máximo ou afronta qualquer das garantias prevista na Carta Magna. São exemplos significativos dessa orientação:

"2. Recurso administrativo perante a DRT. Exigência de comprovação do depósito prévio. Pressuposto de admissibilidade e garantia recursal.

2.1. Ao infrator, uma vez notificado da sanção imposta em processo administrativo regular, é facultada a interposição de recurso no prazo de dez dias, instruído com a prova do depósito prévio da multa (art. 636, § 2º, CLT), exigência que se constitui em pressuposto de sua admissibilidade.

2.2. Violação ao art. 5º, LV, CF. Inexistência. Em processo administrativo regular, a legislação pertinente assegurou ao interessado o contraditório e a ampla defesa. A sua instrução com a prova do depósito prévio da multa imposta não constitui óbice ao exercício do direito constitucional do art. 5º, LV, por se tratar de pressuposto de admissibilidade e garantia recursal, visto que a responsabilidade do recorrente, representada pelo auto de infração, está aferida em decisão fundamentada."

(Grifos nossos. RE nº 210.370-GO. 2ª Turma. Rel. Ministro MAURÍCIO CORRÊA)

"RECURSOS. AMPLA DEFESA (ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL).

O princípio da ampla defesa, de que cuida o inc. LV, do art. 5º da C.F., não significa que não possa haver limitações processuais a recursos judiciais.

E se o TST entende não caber determinado recurso e assim decide interpretando o sistema de recursos do processo trabalhista, não viola preceito constitucional, pois se a sua interpretação não é a melhor o maltrato terá sido a norma da legislação ordinária.

(Grifos nossos. AGRAG nº 133.330-RJ. 2ª Turma. Rel. Ministro ALDIR PASSARINHO)

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRABALHISTA. INSUFICIÊNCIA DO DEPÓSITO RECURSAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

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 trabalhista.

A violação a norma constitucional, se houvesse, seria indireta e reflexa, o que não viabiliza a instância extraordinária."

(Grifos nossos. AGRAG nº 138.965-SP. 2ª Turma. Rel. Ministro MAURÍCIO CORRÊA)

II

Conseguimos identificar os seguintes argumentos levantados contra a iniciativa em tela:

- a) Violação ao devido processo legal;
- b) Restrição ao contraditório e ampla defesa;
- c) Afronta ao princípio da isonomia;
- d) Negação do direito de petição;
- e) Não observância dos pressupostos constitucionais para veiculação do expediente através de medida provisória.

Os argumentos postos não têm como prosperar no sentido de ser reconhecida uma suposta inconstitucionalidade da exigência do depósito recursal parcial. Vejamos a impropriedade de cada um deles.

Violação ao devido processo legal

"ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal" (art. 5º, inciso LIV da Constituição Federal)

A garantia constitucional, tal como fixada no art. 5º, inciso LIV, objetiva proteger o cidadão, inclusive o contribuinte, da subtração patrimonial sumária e unilateral. Dito de outra forma, o devido processo legal impõe a observância de um rito ou procedimento, com a necessária participação do possível atingido, todas as vezes que o Poder Público encetar qualquer iniciativa potencialmente contrária ao patrimônio, em sentido amplo, do cidadão.

Não custa frisar que a efetiva subtração patrimonial, destacado este aspecto, decorrente da conclusão do contencioso administrativo-fiscal, se for o caso, será exercida por intermédio, e por atos, do Poder Judiciário. Assim, como a administração, por ato seu, ato exclusivamente seu, não pode constranger o patrimônio do cidadão-contribuinte, não é lícito transpor para a seara administrativa, de forma ligeira e acrítica, todos e cada um dos contornos, com a respectiva substância, da garantia, como postos no campo do Judiciário para a subtração patrimonial em si.

Nesta medida, o depósito recursal no âmbito do processo administrativo fiscal não arrosta a garantia constitucional. Afinal, temos um expediente presente em momento posterior à irresignação do contribuinte e mesmo à decisão da administração sobre a exigência fiscal. Com efeito, não será a obrigatoriedade do depósito para recorrer o gravame patrimonial imposto ao contribuinte. Esta remota restrição, em relação ao momento do depósito, será, nos casos próprios, objeto de ampla discussão judicial, cercada de todas as garantias possíveis.

Importante consideração, nesta linha, quanto ao alcance, extensão ou latitude da cláusula do devido processo legal, quando vista nas entranhas da administração, foi manifestada pelo eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, destacada no Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078/97 (DOU de 12.12.97). Afirmou o ilustre membro da Corte Suprema que a garantia em questão não envolve o exercício recursal administrativo. Eis a passagem esclarecedora:

"Consideraria da mais alta relevância a argüição, se se exigisse o depósito para a garantia da defesa prévia à decisão da autarquia. Não é o caso. O que se exige é o depósito para um recurso administrativo, já proferida a decisão da autarquia. Ora, como o devido processo legal não impõe sequer o direito à existência do recurso administrativo, não vejo de que maneira o condicionamento do seu exercício ao depósito poderia afetar a garantia do devido processo legal."

(Grifos nossos. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE. ADIN nº 1.049-2-DF, Medida Cautelar)

Restrição ao contraditório e ampla defesa

"aos litigantes em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" (art. 5º, inciso LV da Constituição Federal)

A garantia constitucional do contraditório e ampla defesa fornece conteúdo palpável à cláusula do devido processo legal. Com efeito, nos expedientes, em qualquer seara, onde exista a imputação de transgressão à ordem jurídica, com conseqüências pecuniárias, disciplinares ou penais, devem ser franqueados os meios e recursos necessários para que o cidadão, inclusive o contribuinte, possa contrapor-se a ação impositiva.

No âmbito do processo administrativo fiscal, mesmo com o depósito recursal, são assegurados os meios e recursos para o contraditório e a ampla defesa. Afinal, a impugnação contra a formalização do crédito tributário encerra, em sua expressão mais extrema, a contradição à ação administrativa. Não custa lembrar que considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo autuado (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997). Por outro lado, todos os meios de prova, notadamente periciais, podem e devem ser produzidos com vistas ao julgamento da irresignação. A fase processual adequada é justamente aquela anterior ao julgamento inicial e ao eventual recurso voluntário para os Conselhos de Contribuintes. Portanto, não há qualquer subtração do contraditório e da ampla defesa com a instituição do depósito recursal. Esta condição, para prosseguimento da tramitação administrativa, surge quando já houve oportunidade de exercício amplo e suficiente das faculdades constitucionais destacadas.

Ademais, a exigência do depósito não suprime a possibilidade de irresignação recursal, de reapreciação da matéria em outra sede, no nosso entendimento, diferentemente no Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, possibilidade inseparável da ampla defesa e do contraditório. Em verdade, foi fixado, em nome do interesse público de melhor e mais rapidamente realizar os créditos estatais, uma condição para o seguimento do recurso voluntário. O recurso, como é natural e exigido pelo Texto Maior, foi mantido perfeitamente íntegro. Agregou-se ao seu exercício um pressuposto antes inexistente. Tal iniciativa encontra, como frisamos, amplo respaldo na jurisprudência do e. STF.

A prevalecer a tese de que os pressupostos processuais são ofensivos às garantias constitucionais, cairiam por terra condicionamentos significativamente maiores como a garantia da execução para o oferecimento de embargos. Não há notícia de irresignação doutrinária, ou mesmo jurisprudencial, para este condicionamento de conseqüências muito mais graves, sobretudo porque veta o próprio acesso ao Poder Judiciário.

Por outro lado, importa destacar, nos termos da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 (art. 2º), os julgadores das impugnações contra os autos de infração não compõem a chamada administração ativa. São servidores especializados nas atividades concernentes ao julgamento de processos fiscais. Tal fato garante ao cidadão a análise mais imparcial possível, no sentido da distância da atividade de fiscalização e cobrança.

Afronta ao princípio da isonomia

"Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:" (art. 5º, caput da Constituição Federal)

Alguns sustentam o argumento de que o depósito de trinta por cento do valor fixado na decisão de primeira instância privilegia as empresas que possuem maior capacidade econômica e, por via de conseqüência, afronta o princípio da isonomia.

Importa desde logo fixar não ter o princípio da igualdade, ao menos nos tempos modernos, uma feição estritamente formal, onde o raciocínio acima se sustenta. Ao contrário, a igualdade contemporânea, exatamente a inscrita na Carta Magna de 1988, procura a igualação dos desiguais, busca regradar levando em contas as diferenças e, nesta medida, não aprofundá-las, antes minorá-las ou suprimi-las.

Assim, a premissa levantada seria absolutamente escorreita se fixado um valor determinado a ser depositado por todo e qualquer contribuinte interessado na interposição de recurso voluntário para os Conselhos de Contribuintes. Tal valor seria reduzido para uma série de contribuintes de maior expressão econômica e, ao revés, elevado, para outros tantos com menor condição econômica.

A regra tal como posta, a exigir, no mínimo, depósito de trinta por cento da exigência fiscal definida em primeira instância realiza, com cautela, o princípio da isonomia. Afinal, existe uma relativa correspondência entre o montante do crédito fiscal levantado e, por conseqüência, do depósito a ser efetivado, e o porte do contribuinte irresignado. Via de regra, valores elevados serão apurados junto a contribuintes de expressivo poder econômico e os mais reduzidos, perante contribuintes de menor capacidade econômica.

Negação do direito de petição

"são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder;" (art. 5º, inciso XXXIV, alínea 'a' da Constituição Federal)

O argumento aparentemente foi lançado para fazer número contra o expediente ora instituído. Talvez seja aquele mais destituído de substância jurídica.

Como é de meridiano conhecimento, o direito de petição no seio do processo administrativo fiscal possui nomenclatura própria. Trata-se da amplamente conhecida impugnação. A impugnação ou reclamação, na linguagem do Código Tributário Nacional, contra o auto de infração, realizada

independentemente do pagamento de qualquer taxa ou da efetivação de qualquer depósito, consiste no exercício do direito constitucional de petição. Afinal, o cidadão-contribuinte ao impugnar defende sua integridade jurídica contra aquilo que entende ser uma ilegalidade perpetrada pela administração tributária, submetendo ao crivo da autoridade legalmente competente o caso particular em que se vê envolvido.

Portanto, por mais extensivo que seja o raciocínio, por mais ampla que seja a interpretação, não é possível ajustar o exercício recursal, irresignação contra a decisão proferida a partir do manejo do direito de petição, denominado legalmente de impugnação, ao conceito de petição como posto no Texto Maior.

Não observância dos pressupostos constitucionais para veiculação do expediente através de Medida Provisória

"Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias." (art. 62, caput da Constituição Federal)

A matéria já foi objeto de apreciação pelo e. Supremo Tribunal Federal. O Pretório Máximo deixou assentado que o exame dos pressupostos para adoção de medida provisória dizem respeito ao Chefe do Poder Executivo e ao Congresso Nacional. Não existe espaço para apreciação judicial de um juízo de conveniência política próprio dos outros Poderes da República. Neste sentido:

"Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417)"

(ADIMC nº 1.667-DF. Rel. Ministro ILMAR GALVÃO. Julgamento em 25.09.97)

III

Em abono a tese da constitucionalidade do depósito recursal podemos relacionar os seguintes precedentes do Excelso Pretório:

- a) Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 836-6, Medida Cautelar (referido no Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078/97);
- b) Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.049-2-DF, Medida Cautelar (referido no Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078/97);
- c) Recurso Extraordinário nº 210.246-GO, julgado pelo Plenário em 12 de novembro de 1997 e a ser relatado pelo eminente Ministro NELSON JOBIM (referido no Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078/97);
- d) Recursos Extraordinários nºs 210.370-GO, 210.248-DF e 210.235-MG, julgados por unanimidade pela 2ª Turma em 3 de novembro de 1997 e relatados pelo insigne Ministro MAURÍCIO CORRÊA. Ficou consignado nas ementas:

"Violação do art. 5º, LV, CF. Inexistência. Em processo administrativo regular, a legislação pertinente assegurou ao interessado o contraditório e a ampla defesa. A sua instrução com a prova do depósito prévio da multa imposta não constitui óbice ao exercício do direito constitucional do art. 5º, LV, por se tratar de pressuposto de admissibilidade e garantia recursal, visto que a responsabilidade do recorrente, representada pelo auto de infração, está

aferrida em decisão fundamentada."

e) Recurso Extraordinário nº 169.077-MG, julgado por unanimidade pela 1ª Turma em 5 de dezembro de 1997 e relatado pelo ilustre Ministro OCTÁVIO GALLOTTI. Restou decidido, com grifos nossos:

"Multa por degradação ao meio ambiente. Exercida defesa prévia à homologação do auto de infração, não padece de vício de inconstitucionalidade a legislação municipal que exige o depósito prévio do valor da multa como condição ao uso de recurso administrativo, pois não se insere, na Carta de 1988, garantia do duplo grau de jurisdição administrativa. Precedentes: ADI 1049, sessão de 18-5-95, RE 210.246, 12-11-97.

Contrariedade não configurada, do disposto nos incisos XXXV, LIV e LV do art. 5º da Constituição"

f) Recursos Extraordinários nºs 235.038-GO e 235.039-DF, julgados pela 1ª Turma em 22 de setembro de 1998 e relatados pelo culto Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE. Registrou o Informativo STF nº 124:

"A Turma, entendendo recepcionado pela CF/88 o art. 15 da Lei Delegada 4/62 - que exige o depósito prévio de metade do valor da multa como condição para a interposição de recurso administrativo -, conheceu e deu provimento a recurso extraordinário da União Federal (sucessora da extinta SUNAB) para reformar acórdão do TRF da 1ª Região que entendera que a exigência do referido depósito como pressuposto de conhecimento de recurso administrativo violaria o princípio da ampla defesa (CF, art. 5º, LV). Precedente citado: RE 210.246-GO (julgado pelo Plenário em 12.11.97, acórdão pendente de publicação, v. Informativo 92). RE 235.038-GO e RE 235.039-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 22.9.98."

IV

Ante o exposto, por qualquer ângulo que se aborde o problema é forçoso concluir pela juridicidade do depósito recursal parcial no âmbito do processo administrativo fiscal. Partindo da premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da ausência constitucional de garantia do duplo grau administrativo, a questão se resolve no plano infraconstitucional, podendo o legislador ordinário disciplinar, sem peias, os recursos administrativos. Por outro lado, estando o duplo grau administrativo consagrado na Carta Magna, tese que advogamos, não se constitui em óbice à instituição legal de pressupostos para o exercício recursal.
