

PARECER PGFN/CAT/Nº 2.078/97

Aldemario Araujo Castro
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

Depósito recursal no processo administrativo fiscal. Prazo especial para utilização da via judicial contra a decisão de primeira instância no processo administrativo fiscal. Propostas de alterações normativas.

Dentro do esforço atualmente desenvolvido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no sentido de realizar de forma racional, ágil e efetiva os créditos públicos sujeitos a cobrança, apresentamos, conforme solicitação expressa neste sentido, estudo e propostas de alterações normativas instituidoras do depósito recursal e de prazo especial para irrisignação judicial pelo contribuinte contra a decisão de primeira instância no processo administrativo fiscal.

Depósito recursal

2. A exigência de depósito total ou parcial do valor reclamado do contribuinte como condição para admissão de recurso contra a decisão de primeira instância administrativa possibilitaria, de um lado, a agilização na realização dos valores em disputa, por inibir as irrisignações meramente protelatórias, e de outro lado, fixaria considerável segurança quanto aos ingressos destes recursos nos cofres públicos, nos casos de manutenção da exigência fiscal.

3. Atualmente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por suas unidades descentralizadas, convive com uma enorme quantidade de processos fiscais - algo em torno de 2.000.000 (dois milhões) - remetidos para inscrição em Dívida Ativa da União após alguns anos no âmbito da cobrança administrativa. Este lapso temporal aliado à escassez de recursos humanos e materiais enfraqueceram significativamente a possibilidade de realização destes débitos.

4. Ressaltamos, ainda, que é considerável o número de processos administrativos fiscais em tramitação - aproximadamente 90.000 (noventa mil) - e o correspondente volume de crédito tributário em disputa nas várias instâncias no âmbito da administração. Por outro lado, a discussão administrativa consome alguns, não menos que 3 (três) ou 4 (quatro), anos. Este lapso de tempo carrega em si, como afirmamos anteriormente, o potencial de fragilizar consideravelmente a cobrança posterior dadas as mutações possíveis nas condições econômico-financeiras do contribuinte. Ademais, devidamente ajustados os instrumentos normativos reguladores da matéria, podemos refrear o quadro de repetição infundável, no seio do Judiciário, das demandas envolvendo disputas fiscais já apreciadas administrativamente, com inegável prejuízo para a celeridade e qualidade da prestação jurisdicional. Vislumbramos, outrossim, a necessidade de aperfeiçoamento e adequação institucional do aparelho do Estado para, de forma perene, enfrentar os desafios impostos por conjunturas adversas, como a ora vivenciada, sem necessidade de recurso, com frequência indesejável pelo conjunto da sociedade, a

medidas emergenciais e gravosas para o tecido social.

5. A proposta aqui apresentada, para ser aplicada no campo do contencioso administrativo-fiscal, não se constitui, a rigor, numa matéria nova, desconhecida da administração pública federal. Destacamos, pelo menos, a previsão existente da legislação trabalhista e previdenciária, postas nestes termos, respectivamente:

"Art. 636. Os recursos devem ser interpostos no prazo de 10 (dez) dias, contados do recebimento da notificação, perante a autoridade que houver imposto a multa, a qual, depois de os informar, encaminhá-los-á à autoridade de instância superior.

§1º. O recurso só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa."

(CLT. Decreto-lei nº 5.452/43)

"Art. 93. O recurso contra decisão do INSS que aplicar multa por infração a dispositivo da legislação previdenciária só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa atualizada monetariamente, a partir da data da lavratura."

(Lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei nº 8.870/94)

6. Os dois dispositivos aludidos foram objetos de apreciação judicial pelo e. Supremo Tribunal Federal. Deixou assentado o Excelso Pretório, em mais de uma oportunidade, não existir ofensa à Carta Magna, por suposta agressão ao princípio do devido processo legal, com a adoção do instrumento ora proposto.

7. No âmbito da ADIN nº 1.049-2-DF, Medida Cautelar, colhemos as seguintes anifestações:

"Penso que a matéria se põe no mesmo plano da decisão anterior, em que se discutia a necessidade do depósito da multa, de natureza administrativa, para a interposição do recurso, e, no caso, em se tratando de processo administrativo perante o CADE.

Na linha desse precedente, é de manter-se a orientação que o Plenário já adotou e, assim, indeferir a cautelar."

(Ministro NÉRI DA SILVEIRA)

"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)

8. Recentemente, no julgamento do RE nº 210.246-GO, o e. STF voltou a sufragar o entendimento anterior. O Informativo STF nº 92 noticiou a decisão:

"O Tribunal, entendendo recepcionado pela CF/88 o §1º do art. 636, da CLT - que determina que o recurso administrativo contra a imposição de multa por infração das leis reguladoras do trabalho só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa -, conheceu e deu provimento, por maioria de votos, a recurso extraordinário da União Federal para reformar acórdão do TRF da 1ª Região que entendera que o prévio depósito do valor discutido pelo empregador violaria os princípios da ampla defesa e do contraditório."

9. Neste último julgamento, assim votou o eminente Ministro NELSON JOBIM:

"... entendo que não se caracteriza lesão ao direito de defesa a exigência do depósito para efeito de recursos, na linha que já tem se decidido no Tribunal, inclusive na apreciação de medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.049."

10. No âmbito do próprio processo judicial, o e. STF, ao julgar a Medida Cautelar na ADIN nº 836-6 contra o depósito recursal no processo trabalhista, previsto no art. 40 da Lei nº 8.177/91 com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 8.542/92, rejeitou a tese de ofensa ao devido processo legal.

11. Assim, podemos concluir pela viabilidade da proposta apresentada. A situação a ser tratada coincide ontologicamente com aquelas analisadas pelo mais autorizado tribunal pátrio. Temos, à toda evidência, condicionamento do exercício recursal consonante com o Texto Maior e viabilizador de situação mais favorável à realização dos créditos públicos. Em suma, a medida afasta manobras protelatórias em favor do ingresso de recursos nos cofres públicos. Tudo em consonância com a realização da justiça social preconizada na Constituição Federal, dadas as destinações de interesse público dos valores a serem arrecadados.

Prazo especial para irresignação judicial contra a decisão administrativa de primeira instância

12. Como instrumento que se entrelaça com o anterior, abarcando hipóteses não alcançáveis pelo expediente do depósito recursal, apresentamos a proposta de fixação de prazo especial para o ingresso do contribuinte com a ação judicial competente quando proferida contra si decisão de primeira instância no processo administrativo fiscal, importando a consumação deste prazo na impossibilidade de levar a juízo qualquer irresignação contra o crédito constituído pela administração.

13. Ocorre que o depósito recursal não inibe uma prática relativamente corriqueira de repetir em juízo os argumentos e óbices postos perante a administração. Não é raro o contribuinte vencido na esfera administrativa percorrer todas as instâncias judiciais em busca da desconstituição da situação que lhe é desfavorável, eternizando, inúmeras vezes por décadas, uma situação de desgaste geral. Perde o Judiciário com o acúmulo de autos nos escaninhos, o crescimento vertiginoso das estatísticas e, o mais lamentável, o atraso na prestação jurisdicional. Perde a administração com a postergação do ingresso dos recursos acaso devidos. Perde a sociedade e o contribuinte com a perpetuação do estado de insegurança jurídica.

14. Para as situações em que o contribuinte ingressa em juízo antes do término do processo administrativo fiscal temos a solução normativa do art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/80-LEF, vazado nestes termos:

"A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

15. Entretanto, para a situação em que o contribuinte mantém a discussão no âmbito administrativo descortina-se o quadro colocado anteriormente: possibilidade de repetição da disputa no âmbito judicial com postergação indefinida da realização dos créditos públicos. Necessário se faz caminhar

com duas premissas: dotar a decisão administrativa, se o contribuinte persistir nesta seara, de características que permitam a agilização da realização dos créditos devidos e abreviar a possível discussão judicial com o mesmo objeto.

16. Obviamente, a solução encontrada não pode entrar em rota de colisão com o disposto no art. 5º, inciso XXXV da CF. Não será possível furtrar ao cidadão-contribuinte a possibilidade de levar à apreciação do Judiciário a conduta da administração tributária. Tratou com invulgar propriedade sobre o tema o eminente Ministro CARLOS VELLOSO na ADIN nº 1.049-2-DF, Medida Cautelar, ao afirmar:

"A alegação de ofensa ao inciso XXXV, do art. 5º, da Constituição, não é procedente, dado que o citado dispositivo constitucional cuida do ingresso em Juízo, vale dizer, estabelece o princípio da inafastabilidade do controle judicial. (...)"

17. O ilustre Ministro do Supremo Tribunal Federal fixou com precisão e concisão o sentido da garantia constitucional: não é possível afastar do Judiciário a apreciação de qualquer matéria onde possa existir ameaça ou lesão de direito. Assim, além da proibição direta de acesso ao Poder Judiciário para certas categorias de pessoas, para lesão ou ameaça de certos direitos, para certas situações ou casos, incluem-se entre as hipóteses vedadas a fixação de condições tais que impliquem efetiva negação de justiça. Nesta linha, decidiu o e. STF na ADIN nº 1.074-DF, Medida Cautelar:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA LIMINAR. LEI 8.870/94. ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO.

Artigo 19, caput da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, que condiciona a admissão de ações judiciais que tenham por objeto a discussão de débito para com o INSS ao prévio depósito preparatório do valor do débito cuja legalidade será discutida. Cerceamento, a primeira vista, do direito a tutela jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV da CF). Demonstrada a presença do periculum in mora na possibilidade da consumação de prejuízos irreversíveis aqueles que, por tal ou qual motivo, não dispõem do valor exigido para o depósito. Medida liminar deferida.

(Pleno. Unânime. Relator Ministro FRANCISCO REZEK. Julgamento em 30/06/94)

18. No entanto, importa destacar a inexistência de princípios, garantias ou direitos absolutos. A convivência dos vários princípios, garantias e direitos constitucionais gera uma mútua influência que concorre para a moldagem de cada um deles de *per si*. Por conseguinte, o princípio da inafastabilidade do controle judicial não repele o estabelecimento de condições razoáveis para o exercício desta formidável garantia. Tais condições, como assinalado pelo Pretório Máximo, não podem inviabilizar o acesso, pois, teríamos assim, afastamento da jurisdição por via transversa. Neste sentido, os prazos para proposituras de ações na defesa de direitos, a postulação em juízo através de advogado, o pagamento de custas e emolumentos, entre tantos outros, são requisitos ou condições a serem satisfeitos para acesso ao Poder Judiciário sem mácula ao princípio-garantia em comento.

19. A proposta de fixação de prazo especial para contestação judicial da decisão de primeira instância no contencioso administrativo-fiscal, a par do prazo geral de ação contra atos do Poder Público, não incorre na vedação constitucional inscrita no art. 5º, inciso XXXV. Com efeito, estamos diante de uma condição ou requisito temporal para defesa de direito, de resto presente em praticamente todas as situações de ingresso no Judiciário. Tal limitação chega a estar presente em relação a remédios processuais alçados à característica de garantia constitucional fundamental, como é o caso do mandado de segurança, cujo lapso temporal para utilização válida não excede a marca dos 120 (cento e vinte) dias contados da ciência do ato ilegal ou abusivo (art. 18 da Lei nº 1.533/51). Apontada a

suposta incompatibilidade da restrição com o Lei Maior perante o e. STF, este, antes e depois da Constituição Federal de 1988, não reconheceu qualquer eiva de inconstitucionalidade na disposição legal (RTJ 145/186, RTJ 142/161, AGRAG nº 145395-SP, RMS nº 21.476-DF, RMS nº 21.362-DF, entre outros).

20. Por outro lado, fica evidenciada e garantida expressamente a possibilidade de acesso ao Judiciário para discutir a exigência fiscal e tentar desconstituí-la. É exatamente esta possibilidade que não pode ser afastada pelo comando infraconstitucional, conforme demonstrado anteriormente.

21. A fixação do prazo especial sustenta-se por, pelo menos, três razões básicas. A primeira, porque já houve uma análise técnica abalizada da exigência realizada pelo julgador administrativo de primeira instância. Julgador que não faz parte da chamada administração ativa, responsável pelo lançamento e pela cobrança, e sim, julgador técnico com funções especializadas e específicas (art. 2º da Lei nº 8.748/93). A segunda, porque estamos diante de uma discussão cujo objeto mediato são recursos que ingressarão nos cofres públicos para fazer face aos imensos compromissos sociais do Estado. E a terceira, porque as razões jurídicas a serem postas em juízo já foram desenvolvidas quando da impugnação para a primeira instância de julgamento no processo administrativo fiscal.

22. O prazo especial aqui proposto não estabelece qualquer espécie de conflito com aqueles previstos nos arts. 168 e 169 do Código Tributário Nacional. Ali, temos a fixação de prazo para o pleito judicial pela repetição do indébito ou para anular decisão administrativa que nega a restituição. São hipóteses onde ocorreu pagamento de tributo indevido ou a maior e o interessado persegue a restituição das quantias carreadas para os cofres públicos. O prazo especial defendido neste estudo aplica-se na tentativa de desconstituir a decisão administrativa confirmadora da exigência fiscal, portanto, não houve ainda qualquer desembolso por parte do contribuinte e não se pode falar em repetição ou decisão denegatória de devolução.

23. Convém explicitar um aspecto crucial da proposta ora trazida a apreciação. Trata-se da impossibilidade de acesso ao Judiciário se superado o prazo especial aqui tratado e se ao final do processo administrativo fiscal persistir decisão desfavorável ao contribuinte.

24. A sistemática do processo administrativo fiscal, como posta pelo Decreto nº 70.235/72 com as alterações posteriores, impõe que a decisão final jamais será mais gravosa para o contribuinte do que a decisão de primeira instância. Estatui, neste sentido, o art. 15, parágrafo único do citado Decreto, com redação dada pela Lei nº 8.748/93:

"Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão."

25. Nestes termos, qualquer agravamento da exigência fiscal implica a cientificação do contribuinte para exercício de seu direito de defesa. Este direito de defesa materializa-se através de impugnação a ser solucionada pela primeira instância de julgamento. Portanto, a partir do julgamento de primeira instância o contribuinte já está ciente do máximo que lhe pode ser exigido. Pode, pois, aquilatar com propriedade se convém persistir na discussão administrativa já balizada pela decisão inicial ou se inaugura a via judicial.

26. A impossibilidade de ingressar em juízo depois do prazo especial e de proferida decisão final

administrativa, à toda evidência, respeita o Texto Maior. Trata-se de prazo para exercício de ação judicial. Não há negativa de jurisdição, apenas condicionamento temporal do acesso à justiça. Ademais, a irrisignação contra a decisão administrativa final seria, como demonstramos, irrisignação contra a primeira decisão, porque aquela não pode ser mais ou maior que esta. Resta prestigiado o Poder Judiciário como sustentáculo constitucional das liberdades públicas e desaguadouro natural dos pleitos de recomposição da ordem jurídica. Temos rumo nitidamente inverso, como na situação atual, quando a justiça é chamada, quase que numa posição ancilar, para, na prática, revisar, no mais das vezes sem nenhuma originalidade, um demorado e custoso processo administrativo gestado nas entranhas da administração tributária.

27. Seria possível alegar que a decisão final contrária ao contribuinte, ainda que igual ou inferior, em termos de exigência fiscal, mas com fundamentos diversos das razões postas pela primeira instância, ensejaria abertura de novo prazo para irrisignação judicial. O raciocínio, embora arguto, não resiste ao contraste com a sistemática processual adotada pelo direito pátrio. O interesse de agir, como posto no direito brasileiro, pressupõe ameaça ou lesão de direito. Não existe ação contra fundamentos ou razões, e sim, ação contra danos ou prejuízos. Importa o resultado gravoso, não os caminhos ou raciocínios utilizados para atingi-lo. A conformação da matéria nestes termos principia com a cláusula constitucional alusiva a "lesão ou ameaça" de direito e se espraia por todo o Código de Processo Civil, onde encontramos o interesse de agir como condição da ação (arts. 3º e 267, inciso VI), a assertiva de que os motivos não fazem coisa julgada (art. 469, inciso I) e o pressuposto da derrota para o exercício recursal (art. 499). *Mutatis mutandi*, ao raciocínio realizado na situação do exercício recursal, só a sucumbência, já fixada pela decisão de primeira instância, justifica a ação, não a diversidade dos fundamentos adotados por decisão de instância superior.

28. Vista a questão sob o ângulo de que estaria sendo dado ao cidadão-contribuinte uma opção de acesso ao Judiciário ou manutenção da discussão no âmbito da administração, mesmo assim estaria sendo guardada obediência ao comando constitucional. Afinal, esta opção é pelo efetivo acesso ao Judiciário. Opção dada a quem pode, até, diante de uma ameaça ou lesão de direito, nem mesmo recorrer à justiça.

29. Dois aspectos ainda merecem destaque. Primeiro, se houver recurso de ofício do julgador de primeira instância. Nesta hipótese, o prazo especial aqui tratado será contado a partir da primeira decisão de instância superior que for desfavorável ao contribuinte. Segundo, nos embargos opostos contra futura execução fiscal teríamos a caracterização da litispendência ou mesmo coisa julgada em relação às matérias eventualmente agitadas na irrisignação judicial posta quando da decisão administrativa.

Conclusões

30. A título de conclusão, registramos que a racionalidade, agilidade e efetividade da realização dos créditos públicos deve galgar patamar qualitativamente superior na medida em que forem implementados os seguintes instrumentos:

30.1. Depósito da exigência fiscal como condição para processamento do recurso contra a decisão de primeira instância no âmbito do processo administrativo fiscal;

30.2. Prazo especial para o ingresso do contribuinte com a ação judicial competente quando proferida contra si decisão de primeira instância no processo administrativo fiscal, importando a consumação deste prazo na impossibilidade de levar a juízo qualquer irrisignação contra o crédito constituído pela administração.

31. Seguem 4 (quatro) anexos, devidamente rubricados, com as minutas das propostas de alterações normativas e demais expedientes necessários.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 9 de dezembro de 1997.

ALDEMARIO ARAUJO CASTRO

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 10 de dezembro de 1997.

DITIMAR SOUSA BRITTO

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. À consideração do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda, com proposta de publicação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 11 de dezembro de 1997.

LUIZ CARLOS STURZENEGGER

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

ANEXO I

(Depósito recursal)

Introduz um parágrafo no artigo 33, renumera o parágrafo único atualmente existente e introduz dois parágrafos no art. 43 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

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

§2º. Em qualquer caso, o recurso somente terá seguimento se o recorrente o instruir com a

prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

"Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no art. 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no §3º do mesmo artigo.

§1º. A quantia depositada para evitar a correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadoria será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

§2º. Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, aplicar-se-á à cobrança o restante o disposto no *caput* deste artigo; se exceder o exigido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, na forma da legislação específica.

§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 efeitos de suspensão da exigibilidade.

Observação: Texto original em caracteres normais e alterações em negrito.

ANEXO II

(Prazo especial para irrisignação judicial contra
a decisão administrativa de primeira instância)

Introduz no ordenamento jurídico em vigor um dispositivo legal com a seguinte redação:

"Art. O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pela primeira instância no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com alterações posteriores, extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§1º. No caso em que for dado provimento a recurso de ofício, o prazo previsto no *caput* começará a fluir a partir da ciência da primeira decisão contrária ao sujeito passivo.

§2º. Não se aplica à hipótese de que trata este artigo o disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, e no art. 2º do Decreto-Lei nº 4.597, de 19 de agosto de 1942.

§3º. A decisão administrativa final que eventualmente fixe exigência superior a definida pela primeira instância de julgamento enseja a abertura de novo prazo, como previsto no *caput*, para desconstituição da exigência fiscal."

Publicação:

DOU de 12/12/97. Págs. 29.562 a 29.564
