

EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO PRÉVIO PARA RECORRER: UMA ANÁLISE ACERCA DA SUA CONSTITUCIONALIDADE

Mariana Katsue Sakai¹

José Carlos Amorim de Vilhena Nunes²

Resumo: O vertente artigo tem por escopo discorrer acerca da inconstitucionalidade existente na exigência de depósito prévio para recorrer das decisões proferidas em primeira instância no processo administrativo tributário

Palavras-Chaves: depósito prévio; processo administrativo tributário.

Sumário: 1. A exigência de depósito prévio para recorrer de decisões proferidas em primeira instância no processo administrativo tributário face aos princípios constitucionais; 2. Atual entendimento do STF; 3. Devido processo legal e princípio do duplo grau de jurisdição; 4. Conclusão; 5. Referências bibliográficas.

¹ Procuradora do Município de Diadema/SP; Bacharel em Direito pela Universidade Paulista; Especialista em Direito Público pela Universidade Damásio de Jesus e pós-graduada em Direito Municipal pela UNIDERP.

² Procurador de Justiça; Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo; Mestre e Doutor em Direito Civil pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; Membro Honorário da Academia de Letras da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

I – A EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO PRÉVIO PARA RECORRER DE DECISÕES PROFERIDAS EM PRIMEIRA INSTÂNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FACE AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Questão que desde sempre tem sido posta é a que indaga até que ponto o Estado pode estender seu poder de coação contra a pessoa do cidadão e de que formas pode se dar tal exercício.

A primeira idéia que surge à mente, iluminada pela determinante do bom senso, é aquela que permite o que seja justo e razoável, contratado e garantido, o que nos leva, forçosamente, ao contrato social mais importante – a Constituição, e à leitura e interpretação das cláusulas pertinentes, entre elas a do “devido processo legal”.

“Embora se traduza na idéia de justiça, de *razoabilidade*, expressando o sentimento comum de uma dada época, não se trata de cláusula de fácil apreensão conceptual, de toda sorte, a cláusula enseja a verificação da compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da legitimidade dos fins. Somente presentes essas condições poder-se-á admitir a limitação a algum direito individual. Aliás, tais direitos não se limitam aos que se encontram expressamente previstos no texto, mas também incluem outros, fundados nos princípios gerais de justiça e liberdade.”³

Nessa ordem de raciocínio, temos que ao Estado não é dado invadir sem permissão a esfera dos direitos fundamentais do cidadão, nem criar dispositivos infralegais que mascarem o objetivo espúrio do arbítrio.

“Diversos princípios constitucionais conjugam-se para fundamentar o entendimento de que é vedado à Administração exigir tributos

³ **BARROSO**, Luís Roberto - Interpretação e Aplicação da Constituição – Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora, Editora Saraiva, São Paulo, 1996, pág. 200/201.

e/ou aplicar penalidades a contribuintes sem assegurar-lhes prévia e ampla defesa: o da legalidade, os que garantem os direitos de propriedade, o de petição, o do devido processo legal, o do contraditório e ampla defesa (CF, arts. 5º, II, XXII, XXXIV, “a”, LIV e LV).

Estes princípios, por seus respectivos títulos e alcance, condicionam amplamente toda a atividade estatal, de modo a impedir que se desenvolva senão dentro dos limites por eles previamente traçados.

Daí por que, sendo a atividade de apuração do “crédito tributário” (aqui tomado em sua expressão mais ampla, no sentido de abranger também as penalidades pecuniárias) eminentemente infralegal, deve ser exercida com a observância de procedimentos que resguardem os direitos de contribuintes (Geraldo Ataliba).

Da mesma forma como não se admite que o Estado arrecade tributos ou aplique sanções senão com base em lei, igualmente lhe é vedado fazê-lo, ainda que fundado em lei, se esta negar ou amesquinhar tais direitos.”⁴.

Ora, é de clareza solar que, se entre as garantias constitucionais se encontra impressa a da defesa perante ato da administração, não é possível ao Estado exigir ao cidadão prévio – ainda que parcial – depósito de algo que julga ser de seu crédito, enquanto não se cristalizar tal direito de forma definitiva.

É o que, para Gordillo, está compreendido em aspecto essencial da garantia do devido processo legal, ao qual denomina de *direito de ser ouvido*, o qual, por sua vez, pressupõe, entre outros, a oportunidade de o administrado expressar suas razões antes da decisão e também depois (dupla

⁴ **BOTTALLO**, Eduardo Domingos – “Processo Administrativo Tributário – Princípios, Amplitude, Natureza e Alcance das funções nele exercidas” – Revista de Direito Tributário, vol. 71, pág. 94.

instância de julgamento)⁵. Inconcebível a desconsideração, por parte da administração pública, da força vinculante do texto maior que, aliás, é que lhe dá vida e suporte.

Como aduz Bottalo “esta consideração é inexorável, porque sua negativa conduz ao absurdo de aceitar-se que, dentro do processo administrativo tributário, a Constituição pode ser desconhecida ou, como se fosse mera coisa fungível, ser “substituída”, “modificada” ou “revogada” por portarias, regulamentos e outros atos administrativos.”⁶.

Como se introduziu no começo do texto, não se deve jamais perder de vista o bom senso administrativo, aquilo no que consiste o “justo e razoável” dentro da esfera de atuação do Estado.

“O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil de ser sentido do que conceituado, o princípio se dilui em um conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão excessivamente subjetiva. É *razoável* o que seja conforme à razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia (Rafael Bielsa, *Estudios de derecho público: derecho administrativo*, 1950, t. I, p. 485.); o que não seja arbitrário ou caprichoso (*Nebbia vs. New York*, 291 U. S. 502 (1934)); o que corresponda ao senso comum (Linares Quintana, *Derecho constitucional y instituciones políticas*, cit., v. I, p. 122), aos valores vigentes em dado momentos ou lugar (Pound, citado por José Alfredo de Oliveira Baracho, *Processo e Constituição: o devido processo legal*, p. 90). Há autores, mesmo, que recorrem ao direito natural como fundamento para a aplicação da regra da

⁵ Em citação de **BOTTALLO**, Eduardo Domingos – “Processo Administrativo Tributário – Princípios, Amplitude, Natureza e Alcance das funções nele exercidas” – Revista de Direito Tributário, vol. 71, pág. 96.

⁶ **BOTTALLO**, Eduardo Domingos – “Processo Administrativo Tributário – Princípios, Amplitude, Natureza e Alcance das funções nele exercidas” – Revista de Direito Tributário, vol. 71, pág. 99.

razoabilidade, embora possa ela radicar-se perfeitamente nos princípios gerais da hermenêutica.”⁷.

San Tiago Dantas ensina, nesse assunto, que, aliás, “não é apenas a doutrina do Direito Natural que vê no Direito uma ordem normativa superior e independente da Lei. Mesmo os que concebem a realidade jurídica como algo mutável e os princípios do Direito como uma síntese das normas dentro de certos limites históricos reconhecem que pode haver leis inconciliáveis com esses princípios, cuja presença no sistema positivo fere a coerência deste, e produz a sensação íntima do arbitrário, traduzida na idéia de ‘lei injusta’.”⁸.

Assim posta a questão, será sempre injusta, aos olhos da Constituição, lei que imponha qualquer exigência prévia ao exercício do direito de recorrer, seja qual for a instância ou tipo de processo onde tal ocorra.

Gomes Canotilho assim identifica e comenta o problema: “(i) Em primeiro lugar, a lei é tendencialmente uma função de execução, desenvolvimento ou prossecução dos *fins* estabelecidos na Constituição, pelo que sempre se poderá dizer que, em última análise, a *lei* é vinculada ao fim constitucionalmente fixado; (ii) por outro lado, a lei, embora tendencialmente livre no fim, não pode ser *contraditória, irrazoável, incongruente* consigo mesma. Nas duas hipóteses assinaladas, toparíamos com a vinculação do fim da lei, no primeiro caso, a vinculação do fim da lei decorre da Constituição; no segundo caso, o fim *imane*nte à legislação imporá os limites matérias da *não contraditoriedade, razoabilidade e congruência*.”⁹.

⁷ **BARROSO**, Luís Roberto - Interpretação e Aplicação da Constituição – Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora, Editora Saraiva, São Paulo, 1996, pág. 204/205.

⁸ **DANTAS**, F. C. San Tiago - Igualdade perante a lei..., RF, 116:357, p. 362.

⁹ **CANOTILHO**, J. J. Gomes - Direito Constitucional, 1986, p. 740.

II – ATUAL ENTENDIMENTO DO STF

O STF já se defrontou várias vezes com o tema ora em debate. Vale citar alguns precedentes: ADI 1.049-MC, RE 210.246, ADI 1.922-MC e ADI 1.976-MC.

Em todos os casos mencionados, o entendimento firmado foi pela constitucionalidade da exigência do depósito prévio para recorrer em processos administrativos. No entanto, a posição da Suprema Corte foi revista.

Em 2009, o Supremo Tribunal Federal modificou o entendimento em relação à validade das normas que exigem a efetivação de depósito prévio para o conhecimento de recursos no âmbito do processo administrativo.

Em 27/11/09, o Supremo Tribunal Federal publicou a súmula vinculante nº 21/09, esposando o entendimento de que *"É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo"*.

Segue *Ementa* da decisão que originou a Súmula vinculante nº 21 do STF:

Decisão

O Tribunal, por unanimidade, acolheu e aprovou a proposta de edição da Súmula Vinculante nº 21, nos seguintes termos: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo". Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Manifestou-se, pelo Ministério Público Federal, o Dr. Haroldo Ferraz da Nóbrega. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, justificadamente, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 29.10.2009 (PSV 21 / DF - Distrito Federal, Proposta de Súmula Vinculante, Relator(a): Ministro(a) Presidente, Julgamento: 29/10/2009, Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

O Min. Dias Toffoli, em seu voto na Proposta de súmula vinculante nº 21, aduziu o que segue:

“Senhor Presidente, voto pela aprovação da súmula e registro que ela é bastante relevante e está a demonstrar a grande importância de se ter a existência do instituto da súmula vinculante com efeito no tocante à administração pública, que volta e meia procura estabelecer – por meio de decretos, resoluções ou decisões – a necessidade de depósito prévio para que o cidadão possa apresentar o seu recurso administrativo. Tive oportunidade de, muitas vezes, já tendo precedente desta Corte quando oficiava na Advocacia-Geral da União, evitar que saíssem atos normativos, atos administrativos, neste sentido.

Esta súmula mostra o caráter extremamente pedagógico, para o Estado brasileiro e para a administração pública, da utilidade da súmula vinculante contra a administração pública; grande relevo, pois alcança a defesa da cidadania e da Constituição, que busca garantir o exercício do recurso, independentemente da necessidade de depósito prévio.

Nesse sentido, voto favoravelmente à súmula nos termos propostos pelo Ministro Cezar Peluso.”

Frise-se que, atualmente, a jurisprudência pátria é no sentido de que exigências deste tipo ofendem os princípios do devido processo legal e o da ampla defesa, aplicáveis integralmente aos processos administrativos, por força da disposição expressa do inciso LV do artigo 5º da Constituição de 1988. Vejamos:

EMENTA: COMPETÊNCIA DESTA TURMA FIRMADA FACE À AUSÊNCIA, NA ATUAL COMPOSIÇÃO DA PRIMEIRA TURMA, DE MINISTROS QUE PARTICIPARAM DO JULGAMENTO DO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE DEU ORIGEM AOS EMBARGOS EM EXAME (cf. art. 10, § 3º, do RISTF). EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITO MODIFICATIVO. SUPERVENIÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO ENTENDIMENTO DO STF. RECURSO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO PRÉVIO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA VINCULANTE 21. Nos termos da atual jurisprudência deste Tribunal, é inconstitucional a exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso administrativo. Embargos de declaração acolhidos para negar provimento ao recurso extraordinário (RE 346882 ED / RJ - Rio de Janeiro, Emb.Decl. no Recurso Extraordinário, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Julgamento: 06/04/2010, Órgão Julgador: segunda turma).

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Ausência de violação ao artigo 97 da Constituição Federal. Recurso administrativo. Necessidade de depósito prévio. Inconstitucionalidade da exigência. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. 1. Não ofende a cláusula de reserva de plenário a decisão do Relator que se limita a aplicar entendimento anteriormente firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade de norma. 2. O Plenário desta Corte, na Questão de Ordem no AI nº 698.626/SP, Relatora a Ministra Ellen Gracie, concluiu pela existência da repercussão geral da matéria versada nos presentes autos, ratificando, na ocasião, a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de ser inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de recurso administrativo. 3. Agravo regimental não provido (AI 639805 AgR / PR – Paraná, Ag.Reg. no Agravo de Instrumento, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Julgamento: 31/08/2010, Órgão Julgador: Primeira Turma)

Impende esclarecer que a súmula vinculante nº 21 se originou do decidido no julgamento do RE 388.359, com sugestão de enunciado pela Ministra Ellen Gracie e Ministro Cezar Peluso.

Vale transcrever excerto do voto do Ministro Relator Marco Aurélio no RE 388.359:

“Os pressupostos de recorribilidade estão atendidos. No julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 210.246-6/GO, 210-369-1/MG, 210.380-2/MG, 218.752-8/GO, no segundo semestre de 1997, tive a oportunidade de sustentar a insubsistência do preceito do § 1º do artigo 636 da Consolidação das Leis do Trabalho, semelhante ao questionado nestes autos. Parti da premissa de que a exigibilidade do depósito da multa, em certos casos, em face do montante e da situação econômico-financeira do infrator, acaba por impedir o direito de defesa. Fiz ver a impossibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra, pronunciando-me nos seguintes termos:

[...]

Argúi-se a necessidade de preservação do direito de defesa e, conseqüentemente, do devido processo legal.

Acrescento que o pleito administrativo está inserido no gênero “direito de petição” e este, consoante dispõe o inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal, é assegurado independentemente do pagamento de taxas. Trata-se aqui de algo que pode inviabilizar até mesmo o direito de defesa, compelindo o interessado a prática incongruente, ou seja, a de depositar, ainda que parcialmente, o que entende como indevido. Cumpre ter presente, também, o efeito suspensivo do recurso a alcançar o todo cobrado, não cabendo, ante o fenômeno da suspensão, exigir, embora sob a nomenclatura de depósito, o recolhimento de percentagem do tributo ou da multa.

Ora, assim como na hipótese na qual em jogo se faz a liberdade do cidadão, não consigo curvar-me, em face da força dos ditames

de minha consciência, ao precedente do Plenário, razão pelo qual conheço deste recurso extraordinário e lhe dou provimento para conceder a ordem e assegurar à recorrente o direito de não recolher o depósito prévio, declarada a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, originária da Medida provisória nº 1.863-51/1999 e reedições.”

Reforçando a idéia do não cabimento da exigência de depósito prévio para recorrer em processo de cunho administrativo, impende ressaltar que o legislador ordinário não poderia condicionar o direito recursal a um obstáculo ilógico, já que representa uma verdadeira contradição impor ao contribuinte que deposite percentual do crédito ainda a ser discutido para suspender-lhe a exigibilidade.

Nessa mesma esteira de pensamento, segue a passagem abaixo transcrita do voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento da ADI 1.511-MC:

"[...] deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, respectivamente. (...) Due process of law, com conteúdo substantivo — substantive due process — constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (reasonableness) e de racionalidade (rationality), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexó com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, due process of law, com caráter processual — procedural due process — garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa."

A citada relação de razoabilidade e racionalidade não está presente na exigência de depósito prévio da quantia exigida para que o contribuinte possa se utilizar dos recursos previstos na legislação do processo

tributário, visto que tal expediente, que poda o direito estampado no art. 5º, LV, da Constituição, também fere o princípio da isonomia, uma vez que implica "discriminação baseada na condição financeira do interessado", podendo gerar tratamento jurídico diverso em razão da diversa capacidade econômica.

III – PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Impende esclarecer, a princípio, que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu uma nova ordem constitucional e previu garantias ao administrado em face da administração pública.

Vejamos o que dispõe o artigo 5º, LIV, da Carta Magna:

"Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Já o inciso LV, do citado artigo 5º, da Constituição Federal, assegura a ampla defesa, conforme segue:

"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

Da leitura conjunta dos dois artigos, deduz-se que a Constituição Federal garante o devido processo legal tanto para os processos de cunho judicial como para aqueles de cunho administrativo.

Assim, vale aduzir que sobre o procedimento administrativo tributário devem incidir as garantias do devido processo legal, tendo em vista a possibilidade de resultar restrições à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes, como, por exemplo, a necessidade de comprovar a regularidade fiscal de determinada empresa, por meio de certidão negativa de débito, para

participação em licitações públicas – art. 29, inciso III, da Lei 8.666/93, c/c art. 205 do CTN.

Cumprido ressaltar que a observância das garantias do devido processo legal se mostra indispensável, tendo em vista que o procedimento administrativo pode ter também cunho sancionatório, na hipótese em que a exigência fiscal é acompanhada da imputação de uma infração à legislação tributária, como o descumprimento de obrigação de pagar tributo ou de algum dever acessório, que possa representar crime contra a ordem tributária – arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90), ou que possa resultar na imposição de sanção administrativa.

Pode-se, dessa forma, falar em "devido processo legal-administrativo-tributário", para realçar a incidência das garantias processuais sobre o procedimento administrativo de controle da legalidade dos atos de imposição tributária.

IV – CONCLUSÃO

Diante de tudo que fora exposto, dessume-se que o Supremo Tribunal Federal já se defrontou várias vezes com o tema ora em debate. Vale citar alguns precedentes: ADI 1.049-MC (Rel. min. Carlos Velloso, DJ de 25.08.1995), RE 210.246 (rel. para o acórdão, ADI 1.922-MC e ADI 1.976-MC).

Em todos os casos mencionados, o entendimento adotado foi no sentido de que a exigência do depósito prévio era constitucional. No entanto, a posição da Suprema Corte foi revista.

Em 2009, o Supremo Tribunal Federal modificou o entendimento em relação à validade das normas que exigem a efetivação de depósito prévio para o conhecimento de recursos no âmbito do processo administrativo.

Em 27/11/09, o STF publicou a Súmula vinculante nº 21/09, esposando o entendimento de que "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

De todo o exposto, a conclusão inafastável é a de que é inconstitucional a exigência de depósito para recorrer de decisões proferidas em primeira instância no processo administrativo tributário.

V - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Luís Roberto - Interpretação e Aplicação da Constituição – Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora, Editora Saraiva, São Paulo, 1996;

BOTTALLO, Eduardo Domingos – “Processo Administrativo Tributário – Princípios, Amplitude, Natureza e Alcance das funções nele exercidas” – Revista de Direito Tributário, vol. 71, pp. 94/100;

BOTTALLO, Eduardo Domingos – “Reflexões sobre o Processo de Execução Fiscal na Constituição de 1988” – Revista de Direito Tributário, vol. 66, pp. 135/141;

BOTTALLO, Eduardo Domingos – “Repetição de Indébito Tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional” – Revista de Direito Tributário, vol. 75, pp. 219/225;

BOTTALLO, Eduardo Domingos – “Execução Fiscal, Ação Declaratória e Repetição de Indébito” – Revista de Direito Tributário, vol. 50, pp. 158/178;

CANOTILHO, J. J. Gomes - Direito Constitucional, 1986;

DANTAS, F. C. San Tiago - Igualdade perante a lei..., RF, 116/357;

MARINS, James – “Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)” – Ed. Dialética, São Paulo, 2001.