

ANDRÉIA LÚCIA MACHADO MOURÃO

**ESTUDO DE CASO: A OBRIGATORIEDADE DE DEPÓSITO  
PRÉVIO COMO CONDIÇÃO DE ADMISSIBILIDADE DE  
RECURSO NA ESFERA ADMINISTRATIVA**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de bacharelado em Direito  
do Centro Universitário de Brasília.

Orientador: Prof. Marlon Tomazette

BRASÍLIA

2012

Dedico este trabalho ao Ricardo, companheiro de todas as horas e meu “porto seguro”.

Dedico, também, aos meus filhos, Daniela e Henrique, que nasceram no meio de todo esse processo, tornando meu mundo maior.

Dedico, ainda, aos meus pais, Paulo e Lúcia, que me ensinaram a sonhar.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço ao Prof. Marlon Tomazette, que, com infinita paciência e orientação segura, permitiu que esse trabalho chegasse a bom termo.

Agradeço, especialmente, à Regina Junqueira Monteiro de Barros, que me apoiou nos momentos em que eu mais precisava.

Agradeço, também, a meus colegas e professores, que participaram comigo desses primeiros passos na longa caminhada que representa a busca pelo conhecimento do Direito.

## RESUMO

A obrigatoriedade do depósito prévio como pressuposto de admissibilidade para apresentação de recursos no contencioso administrativo fiscal provocou muitas discussões desde o momento de sua introdução no sistema jurídico brasileiro. A medida foi introduzida pela Medida Provisória nº 1.621-30/97, que, mais tarde daria origem à Lei nº 10.522/2002. Este trabalho discute as posições jurisprudenciais e doutrinárias antes e depois da decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da medida. São analisadas as posições defendidas pelas correntes favoráveis e contrárias à exigência, em conjunto com os fundamentos constitucionais do processo administrativo tributário e conceitos de efetividade de processo. Conclui-se que ao invés de promover o bem comum, por meio da introdução de soluções mais rápidas e equânimes para os litígios fiscais, sintonizadas com o esforço da Administração para dar maior eficácia à cobrança dos créditos, a medida mostrou-se, discriminatória, restritiva de direito e inconstitucional, inviabilizando a sua aplicação.

**Palavras-Chave:** Processo Administrativo Fiscal, Contencioso Administrativo, Recurso, Depósito Recursal Prévio, Fundamentos Constitucionais do Processo Administrativo Fiscal, Efetividade Processual, Inconstitucionalidade, Supremo Tribunal Federal.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	6
1 O Processo Administrativo Tributário.....	9
1.1 O Contencioso Administrativo .....	12
1.2 Os Fundamentos Constitucionais do Processo Administrativo-Tributário.....	15
1.2.1 O Princípio da Isonomia .....	17
1.2.2 O Princípio do Direito à Petição .....	18
1.2.3 O Princípio do Devido Processo Legal.....	19
1.2.4 Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.....	20
1.2.5 Princípio do Duplo Grau de Jurisdição.....	24
2 O Depósito Recursal Prévio no Contencioso Administrativo Fiscal.....	26
2.1 As Justificativas da Administração Pública para instituir a Obrigatoriedade do Depósito Prévio no Contencioso Administrativo .....	27
2.2 A Efetividade do Processo .....	31
2.2.1 Aplicação no Contencioso Administrativo .....	31
2.2.2 Análise do impacto da exigência do depósito recursal prévio no contencioso administrativo .....	33
3 A discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da constitucionalidade da exigência de depósito recursal prévio no contencioso administrativo .....	37
3.1 A Corrente Favorável à Obrigatoriedade do Depósito Prévio no âmbito do Recurso Administrativo .....	38
3.2 A Corrente Contrária à Obrigatoriedade do Depósito Prévio no âmbito do Recurso Administrativo .....	42
3.2.1 Ofensa ao Princípio da Isonomia .....	43
3.2.2 Ofensa ao Princípio do Direito de Petição.....	45
3.2.3 Ofensa aos Princípios do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa .....	46
CONCLUSÃO .....	50
REFERÊNCIAS.....	56

## INTRODUÇÃO

A temática do depósito recursal movimentou o Poder Judiciário nos últimos anos. Com o objetivo de se conferir uma maior efetividade processual no contencioso administrativo, bem como de minimizar o inadimplemento nas fases de cobrança administrativa e execução fiscal, no âmbito da Administração Pública predominava um entendimento concernente à necessidade de se implantar o depósito prévio obrigatório como via de acesso aos recursos.

A Medida Provisória nº 1.621-30, de 11 de dezembro de 1997 que, mais tarde, se tornaria a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, introduziu a obrigatoriedade do depósito prévio de um percentual de trinta por cento dos valores controvertidos para se recorrer de decisão na esfera do contencioso administrativo tributário, trata-se do chamado depósito recursal prévio.

Na época em que foi introduzida, a medida encontrava amparo em diversos precedentes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tratavam de questões relacionadas ao Direito do Trabalho e ao Direito Previdenciário.

Apesar de duramente atacada pelos contribuintes e parte dos doutrinadores, em pouco tempo foi firmada jurisprudência inicial no sentido de entender cabível, como condição de admissibilidade para recurso interposto em processo administrativo fiscal, a exigência legal do depósito recursal prévio ou de arrolamento de bens, na mesma proporção.

No entanto, a jurisprudência que se encontrava consolidada desde 1997, foi alterada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por nove votos a um, em sessão realizada em 28 de março de 2007, que declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, fundamento legal para a exigência do depósito prévio para os recursos administrativos.

A problemática abordada nesta monografia envolve a análise das discussões jurisprudenciais e doutrinárias antes e depois da decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da exigência do depósito recursal prévio.

Assim, o objetivo deste trabalho é estudar as normas que introduziram a obrigatoriedade do depósito recursal prévio no âmbito do contencioso administrativo em confronto com a decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou sua inconstitucionalidade, buscando identificar os principais argumentos favoráveis e contrários a esta tese.

Este estudo adotou o método dedutivo, apoiado por técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

O trabalho foi organizado em três capítulos.

No primeiro capítulo são abordados aspectos gerais do Processo Administrativo Tributário, incluindo a abrangência e objetivos do contencioso administrativo e seus fundamentos constitucionais, incluindo o princípio da isonomia, o princípio do direito à petição, o princípio do devido processo legal, o princípio do contraditório e da ampla defesa e o princípio do duplo grau de jurisdição.

O segundo capítulo trata da introdução da obrigatoriedade do depósito recursal prévio para se recorrer no contencioso administrativo fiscal. Apresenta as justificativas apresentadas pela Administração Pública para sua instituição e detalha questões relativas à efetividade do processo, incluindo sua aplicação no contencioso administrativo. Também, a título de ilustração, é feita uma análise do impacto da exigência do depósito recursal prévio no contencioso administrativo.

O terceiro capítulo aborda a discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da constitucionalidade da exigência de depósito prévio no contencioso administrativo. Serão analisados pontos defendidos pela corrente favorável à aplicação das medidas, predominante no momento de sua introdução, e, também, aqueles que fundamentam a posição majoritária atual, com foco no julgamento do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade da obrigação.

Ao final deste estudo, espera-se que os objetivos sejam alcançados e que o problema de pesquisa seja respondido satisfatoriamente, contribuindo para a formação acadêmica do autor.

## 1 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhes forneçam os recursos para desenvolver suas atividades, disponibilizando aos cidadãos os serviços que lhe compete como provedor das necessidades coletivas<sup>1</sup>. A tributação é o principal instrumento utilizado pelo Estado na obtenção desses recursos.

As diretrizes básicas do Sistema Tributário Nacional são estabelecidas pela Constituição que dispõe, para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sobre os princípios gerais, limitações do poder de tributar, competência privativa e repartição das receitas.

Os princípios constitucionais tributários, “além de nortear a atividade do Estado na sua função de tributar, também agem como seu freio, impondo-lhe limites em relação aos contribuintes, a fim de outorgar à vida social o necessário limite”, conforme ressalta Cais<sup>2</sup>.

Levando-se em consideração a natureza obrigacional do Direito Tributário e o fato de se tratar de uma relação jurídica, Machado<sup>3</sup> enfatiza que a obrigação tributária decorre de fato descrito em lei e que, da mesma forma, a lei também dispõe sobre os direitos e deveres dos sujeitos envolvidos:

“Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato imponible*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.”

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.29.

<sup>2</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.40.

<sup>3</sup> MACHADO, op.cit., p.121.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Dentre outros doutrinadores, Machado<sup>4</sup> a diferencia em função de sua natureza: enquanto a obrigação principal tem natureza patrimonial (obrigação de dar a coisa certa), a obrigação acessória não tem natureza patrimonial e pode ser entendida como uma obrigação de fazer.

No artigo 114 do Código Tributário Nacional encontra-se o conceito de fato gerador da obrigação principal, que é definido como “a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”. Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Compete à Administração Tributária exercer o acompanhamento e controle da obrigação tributária, com vistas à constituição do crédito tributário.

Sempre que houver uma obrigação tributária – principal ou acessória – que não tenha sido satisfeita espontaneamente pelo contribuinte, ou por aqueles a quem a lei transfere ou incumbe de cumprir essas obrigações, pode ser exigido pela Administração Tributária o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária decorrente, mediante o procedimento do lançamento, responsável pela constituição do crédito tributário, conforme ressalta Amaro<sup>5</sup>.

Após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a obrigação tributária torna-se líquida, certa e exigível e, conforme enfatiza Sabagg<sup>6</sup>, esta condição determina que o sujeito passivo deve cumprir a obrigação, sob pena de serem utilizados meios executivos para recebimento do montante devido. Uma vez constituído, o crédito tributário

---

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.122.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 172.

<sup>6</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 825.

somente se modifica, se extingue ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos em lei.

Toda vez que há discordância do contribuinte em relação a uma exigência fiscal que entende ser injustificada, seu direito pode ser discutido, tanto na via administrativa, quanto na judicial, destacam Neder e Lopez <sup>7</sup>. Se a discussão se der no âmbito administrativo, tem início o Processo Administrativo Fiscal, que tem seu fundamento de validade no art. 5º, LV, da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação específica de cada ente.

O processo administrativo fiscal prevê efeito suspensivo às reclamações (impugnações) e aos recursos, estipulados em lei, que venham a ser tempestivamente protocolizados pelo contribuinte, como forma de oposição ao lançamento tributário, enquanto perdurar a discussão administrativa. Sobre esse assunto, Machado<sup>8</sup> discorre:

“(...) o crédito tributário não será exigível enquanto restar pendência entre os sujeitos da obrigação tributária a ser solucionada na via administrativa. Por isto é que as reclamações e os recursos *suspendem* a exigibilidade, ou mais exatamente, impedem a exigibilidade do crédito tributário.”

Neste ponto é importante frisar, conforme ressalta Sabagg<sup>9</sup>, que a suspensão do crédito tributário por meio de impugnações e recursos administrativos se mostra bastante atraente ao contribuinte por não exigir custas judiciais e, em muitos casos, por se revelar como o primeiro passo, antes da via judicial, na discussão de lançamentos tributários efetivados.

---

<sup>7</sup> NEDER, Marcos Vinícius; López, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.25.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, , p. 366.

<sup>9</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 844.

## 1.1 O Contencioso Administrativo

São duas as possibilidades, à escolha do contribuinte, para discussão de direitos que entende terem sido cerceados por ato da Administração Pública: pode travar sua discussão diante dos contenciosos administrativos ou pode ingressar diretamente no Poder Judiciário. Se optar pela primeira, o sujeito pode, a qualquer momento, ingressar em juízo, renunciando à instância administrativa. Esse é o entendimento resultante do inciso XXXV do art. 5º da CF, que consagra o princípio do amplo acesso ao judiciário.

A legitimidade da atuação dos tribunais administrativos origina-se da Constituição Federal. O art. 5º, pela redação dos incisos XXXIV, “a” e LV, declara o direito de ser questionado o poder público e concebe o processo administrativo equiparado ao processo judicial, ao protegê-lo com as mesmas garantias. A esse respeito, Neder e López<sup>10</sup> ressaltam:

“Ao empregar as expressões ‘litigantes’ e ‘processo administrativo’ e nele garantindo o exercício dos direitos do ‘contraditório’ e da ‘ampla defesa’, explicita a existência, antes controversa, de ‘lide administrativa’ e confere competência ao processo administrativo para prevenção de conflitos de interesses que envolvam a Administração Pública.”

Na instância administrativa, o contribuinte pode discutir aspectos inerentes ao lançamento, questionando a exigência do crédito tributário, suas características ou o montante envolvido. A esse respeito, Cais<sup>11</sup> complementa que a discussão em instância administrativa pode ser apresentada pelo contribuinte antes de qualquer ato do ente tributante, envolvendo matéria do seu interesse:

“(…) A discussão em instância administrativa também pode ser apresentada pelo contribuinte antes de qualquer ato do ente tributante, envolvendo matéria do seu interesse, como direito à isenção regulada em

---

<sup>10</sup> NEDER, Marcos Vinícius; López, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.24.

<sup>11</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p.159.

lei relacionada à determinada obrigação tributária ainda não constituída, ou, também, pretender restituição de quantia já paga em obrigação extinta, porém pelo contribuinte entendida como indevida.”

O procedimento em instância administrativa normalmente tem início com a impugnação ou manifestação de inconformidade, em petição do contribuinte à autoridade administrativa que expediu o lançamento no prazo regulado pela legislação específica. Essa reclamação tem efeito suspensivo, acarretando, até sua decisão, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não sendo exigido seu pagamento no vencimento da obrigação, nem cabendo cobrança de qualquer natureza. Nos dizeres de Sabagg<sup>12</sup>: “a reclamação e o recurso administrativo corporificam a possibilidade de suspensão do crédito tributário pela via não judicial da litigiosidade”.

Apresentada a reclamação ou o recurso, salienta Amaro<sup>13</sup>, aguarda-se a decisão da autoridade ou do tribunal administrativo a que caiba seu exame. Se o resultado for favorável ao contribuinte, extingue-se a relação contenciosa em instância administrativa (CTN, art. 156, IX). Caso contrário, a exigibilidade é restabelecida, tendo, em regra, o interessado um prazo para satisfazer a obrigação, sob pena de o Fisco proceder à cobrança judicial. Nessa mesma hipótese, é facultada ao contribuinte a apresentação de recurso a tribunal administrativo regulado pela legislação específica, no prazo fixado à luz da lei de cada ente dotado de competência para exigir o tributo.

O recurso administrativo provoca o reexame de uma decisão em matéria administrativa, quer perante a mesma autoridade, quando assume a forma de pedido de reconsideração, quer perante o órgão colegiado dotado de superior hierarquia, quando assume a forma de recurso propriamente dito, devendo ser apresentado segundo as normas baixadas pela pessoa jurídica competente.

---

<sup>12</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 844.

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 370 e 371.

O Decreto Federal 70.235, de 6 de março de 1972, regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

No âmbito federal, conforme discorre Sabagg<sup>14</sup>, “a reclamação, também chamada de impugnação ou defesa, é o petitório endereçado a sessões de julgamento, ocupadas por servidores que representam, com exclusividade, o Fisco”. O termo recurso, por sua vez, “refere-se ao petitório por meio do qual se possibilita a obtenção de um ‘rejulgamento’ da decisão prolatada na ‘primeira instância’ administrativa, direcionando-se a decisão recorrida para um órgão colegiado, ocupado por representantes do Fisco e do contribuinte”.

A autoridade competente para julgamento, tanto da impugnação como do recurso, pode reconhecer, ou não, o direito postulado pelo reclamante ou impugnante. Cais<sup>15</sup> resume a atuação da autoridade julgadora:

“A autoridade julgadora deve proferir sua decisão, apreciando as questões preliminares, caso invocadas, e de mérito, com base nas peças do processo, apresentando relatório sobre a impugnação ou reclamação e a defesa ofertada pela Administração, os fundamentos de sua motivação e a conclusão, dando-se essa decisão conhecimento ao impugnante ou reclamante e sucessiva publicação para conhecimento geral.”

A respeito da admissão de funções julgadoras no âmbito da Administração tributária, Marins<sup>16</sup> faz as seguintes ponderações:

“Do ponto de vista da Administração tributária, a admissão de que se desenvolvam funções julgadoras no seio da Administração é decorrente da inquestionável necessidade que o Estado tem de se instrumentalizar adequadamente em sua ação de exigir tributos, formalizando o vínculo tributário e, sempre que possível, resolvendo conflitos com a celeridade que, ao menos teoricamente, informa a atividade administrativa.

---

<sup>14</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 845.

<sup>15</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 253.

<sup>16</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.145.

Por outro ângulo, o reconhecimento da peculiar dimensão processual do fenômeno litigioso no plano administrativo é garantia que se deve assegurar ao cidadão-contribuinte.”

A grande vantagem de se discutir a exigibilidade de créditos tributários no âmbito administrativo, conforme já ressaltado, é que o custo é muito inferior ao da via judicial, bem como a possibilidade de suspender a cobrança do crédito tributário em discussão, até a decisão definitiva da lide.

## 1.2 Os Fundamentos Constitucionais do Processo Administrativo-Tributário

A Constituição Federal de 1988 inaugurou um novo Estado de Direito, no qual o centro passou a ser os princípios constitucionais, tendo a dignidade da pessoa humana como fundamento de todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, em relação ao direito processual, Nery Júnior<sup>17</sup> destaca que:

“O direito processual está subordinado aos princípios constitucionais gerais, entre os quais ressaltamos o *princípio da dignidade humana*, que se apresenta como fundamento da República Federativa do Brasil (CF 1º III), tal a sua importância e magnitude no direito constitucional brasileiro.”

Assim, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, o aspecto social do Estado adquiriu maior relevância, de modo que, na prática, tem-se procurado interpretar e aplicar as leis buscando-se, primordialmente, o seu sentido social, ou seja, o efeito que produzirá nas relações da sociedade.

A esse respeito, Miguel Reale<sup>18</sup> leciona: “interpretar uma lei importa, previamente, em compreendê-la na plenitude de seus fins sociais, a fim de poder-se, desse modo, determinar o sentido de cada um de seus dispositivos. Somente assim ela é aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos”.

---

<sup>17</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 41.

<sup>18</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 140.

Os direitos e garantias fundamentais, descritos no Título II da Constituição Federal de 1988, são concebidos como um mecanismo de controle do poder do Estado, na medida em que cada direito fundamental representa uma prerrogativa do indivíduo em face do próprio Estado. Entretanto, para que os direitos fundamentais cumpram sua função prática, faz-se necessária a existência de garantias, o que leva a processos ou instrumentais que comportem medidas rápidas e efetivas para assegurar o direito lesado ou a ameaça de lesão. Conforme ressalta Ferreira Filho<sup>19</sup>, “essas garantias, consistem nas prescrições que vedam determinadas ações do Poder Público que violariam direito reconhecido. São barreiras erigidas para a proteção dos direitos consagrados”.

Do texto constitucional decorrem os fundamentos dos demais ramos do Direito, dentre eles os princípios que regem o Direito Processual Civil e o Direito Tributário. Conforme ressalta Nery Júnior<sup>20</sup>, “o direito processual é composto por um sistema uniforme, que lhe dá homogeneidade, facilitando sua compreensão e aplicação para solução das ameaças e lesões a direito”. Complementando este conceito, o doutrinador faz distinção entre o Direito Constitucional Processual, o qual define como “conjunto das normas de Direito Processual que se encontra na Constituição”, de Direito Processual Constitucional, que seria a “reunião dos princípios para o fim de regular a denominada jurisdição constitucional (mandato de segurança, habeas data, ação direta de inconstitucionalidade, etc.)”. Para ele, ambos os institutos compõem a justiça constitucional, que se traduz na forma e instrumentos de garantia para a atuação da Constituição.

---

<sup>19</sup> FERREIRA FILHO, Manoel G. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 289.

<sup>20</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 41.

Marins<sup>21</sup> ressalta que, no campo processual administrativo, além dos princípios gerais que regem a Administração Pública, tais como: legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência, há outros pertinentes aos assuntos relativos à tributação, que remetem expressamente à “autoridade julgadora competente”, ao “devido processo legal” e à “ampla defesa”. Dentre os classificados pelo autor como princípios do Processo Administrativo Tributário, serão detalhados o “devido processo legal” e o “contraditório e a ampla defesa”. Também serão analisados os princípios da “isonomia”, da “petição”, e do “duplo grau de jurisdição”.

Cabe destacar, também, que o processo administrativo fiscal será inválido por violação a garantias constitucionais do contribuinte se não forem observados quaisquer de seus princípios. O Supremo Tribunal Federal (STF) é o tribunal competente para tratar das questões que envolvem justiça constitucional.

### *1.2.1 O Princípio da Isonomia*

A Constituição Federal em seu art. 5º, *caput* e inciso I, estabelece que “todos são iguais perante a lei”. Relativamente ao processo civil, o princípio da igualdade significa que os litigantes devem receber do juiz tratamento idêntico. Sobre este princípio, Nery Junior<sup>22</sup> comenta:

“Por isso é que são constitucionais dispositivos legais discriminadores, quando desigualam corretamente os desiguais, dando-lhes tratamentos distintos; e são inconstitucionais os dispositivos legais discriminadores, quando desigualam incorretamente os iguais, dando-lhes tratamentos distintos. Deve-se buscar na norma ou no texto legal a razão da discriminação: se justa, o dispositivo é constitucional; se injusta, é inconstitucional.”

---

<sup>21</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.149.

<sup>22</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 99.

Decorrente do princípio da igualdade, o princípio da isonomia tributária está expresso no art. 150, II do Código Tributário Nacional. Nos dizeres de Sabagg<sup>23</sup>:

“Trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipotência. Enquanto do art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.”

Em relação à aplicação do princípio da isonomia na esfera tributária, Machado<sup>24</sup> destaca que:

“Em matéria tributária, mais do que qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva”.

Desse modo, quando se trata de matéria tributária, deve ser levado em conta que, exigir do cidadão uma prestação de natureza econômica, faz com que deva ser analisada cuidadosamente a situação econômica em que os contribuintes estão inseridos, quando da instituição de novos regramentos tributários.

### *1.2.2 O Princípio do Direito à Petição*

Outro princípio relevante nessa discussão é o direito de petição, consagrado no art. 5º, XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal. Este princípio prevê que a todos são assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

Trata-se de “direito assegurado a brasileiros ou estrangeiros, que se presta tanto à defesa de direitos individuais contra eventuais abusos, como também para a defesa de

---

<sup>23</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 136.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 277.

interesse geral e coletivo”<sup>25</sup>. Se for referente a pedido de certidão para defesa de direitos ou esclarecimentos de situações de interesse pessoal, deverá ser demonstrado o interesse legítimo.

Sua abrangência inclui, conforme sintetiza Coelho<sup>26</sup>:

“(…) a reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou, se for o caso, corrija determinada medida; a reclamação dirigida à autoridade superior, como objetivo idêntico, o expediente dirigido à autoridade sobre a conduta de um subordinado, como também qualquer pedido ou reclamação relativa ao exercício ou à autuação do Poder Público”.

Ainda em decorrência da aplicação do princípio do direito à petição, destaca-se o artigo 48 da Lei de Procedimento Administrativo (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), que estabelece que a Administração tem o dever de emitir decisões nos processos administrativos, abrangendo as solicitações ou reclamações em matéria de sua competência.

### *1.2.3 O Princípio do Devido Processo Legal*

O princípio do devido processo legal está contido no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e determina que “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”.

Conforme ressalta Cais<sup>27</sup>, este princípio é complementado pela regra do inciso LIV mediante a qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e protegido pelo inciso LXXVIII, inserido ao art. 5º pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004: “A todos, no âmbito judicial e

---

<sup>25</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. Proteção judicial efetiva. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 540.

<sup>26</sup> COELHO, op. cit., p. 540.

<sup>27</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 87.

administrativo, são assegurados razoável duração do processo e meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

O devido processo legal é considerado por muitos doutrinadores, dentre eles, Nelson Nery Júnior<sup>28</sup>, como o princípio fundamental do processo civil, constituindo a base sobre a qual todos os outros se sustentam.

Xavier<sup>29</sup> compartilha esse entendimento, ressaltando que, “o direito de defesa e o contraditório, são manifestações do princípio do devido processo legal”. Nesse mesmo sentido, Marins<sup>30</sup> pondera que “o direito ao processo corresponde a uma estrutura lógica de garantias, seus princípios, no regime constitucional brasileiro”.

De uma maneira geral, o princípio do devido processo legal pode ser entendido como a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível.

#### *1.2.4 Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa*

Por contraditório, deve se entender, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes sejam desfavoráveis.

A redação do princípio do contraditório dada pela Constituição de 1988, “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” (art. 5º,

---

<sup>28</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.3.

<sup>30</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.149.

LV da CF) inovou o ordenamento jurídico brasileiro porque fez com que o princípio alcançasse expressamente os processos civil e administrativo.

Conforme constatado por Nery Júnior<sup>31</sup>:

“Na carta revogada havia previsão expressa da garantia do contraditório somente para o processo penal (art. 153, §16, CF de 1969), nada obstante houvesse a correta manifestação da doutrina de que aquele princípio se aplicava, também, ao processo civil e ao administrativo.”

Sobre o princípio do contraditório, Xavier<sup>32</sup> ressalta que o significado imediato deste direito é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo. Quanto às implicações deste fato, o autor comenta:

“Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (...).”

No processo civil, esse princípio manifesta-se em todos os três tipos clássicos de processos adotados no Brasil: processo de conhecimento, de execução e cautelar. O princípio do contraditório sempre está presente no processo civil, sendo indiferente ter sido desenvolvido por meio de procedimento de jurisdição contenciosa ou de jurisdição voluntária.

Num primeiro momento, esse princípio era considerado apenas garantia em fase de juízo. A doutrina, com o tempo, foi alargando esse entendimento, de modo que atualmente passou a conferir igualdade de tratamento por qualquer autoridade.

---

<sup>31</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 134.

<sup>32</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.6.

Ainda, a respeito do princípio do contraditório, Cais<sup>33</sup> menciona que este “tem origem remota na distribuição plena da justiça pelo Estado, que somente pode acontecer mediante a oitiva das partes envolvidas num conflito, vedando-se a prática da justiça pelos próprios meios”. Também em consequência dele, continua a autora, “o Estado deve garantir o acesso à Justiça, em atendimento ao princípio da igualdade, sem qualquer exceção, impondo-se, portanto, que os processos sejam gratuitos aos menos aquinhoados economicamente, outorgando-lhes a garantia de assistência jurídica”.

Em relação ao processo de execução, fundamental em matéria tributária, parte da doutrina possui uma posição restritiva quanto à existência do contraditório, dado o desequilíbrio entre devedor e credor. Sobre essa questão, Nery Júnior<sup>34</sup> pondera que “sobre todo e qualquer ato praticado no processo de execução, deve-se dar oportunidade ao devedor para manifestar-se, sob pena de ofensa ao princípio constitucional do contraditório”. O autor conclui que existe contraditório na execução, mas limitado pela própria natureza desse tipo de processo.

Esta questão possui grande relevância diante da relação fisco / contribuinte, considerando-se que o poder administrativo, no exercício da atividade tributária, cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhes foram assegurados.

Sobre esse assunto, Xavier<sup>35</sup> considera relevante o fato de o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal assegurar cumulativamente a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório. O autor ressalta que o princípio do contraditório se encontra

---

<sup>33</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 96.

<sup>34</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.10.

relacionado ao princípio da ampla defesa, por um vínculo instrumental, ou seja, “enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício”. Destaca, ainda, que o fato de ser “assegurada a existência de um direito à defesa e à audiência não envolve necessariamente um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado sem, contudo, se envolver num diálogo procedimental paritário”.

Cais<sup>36</sup> também analisa essa questão, comentando que “essa atividade de império na exigência de tributos, destinados ao bem comum, obriga a Administração a agir segundo as orientações da lei”. Conclui que a Administração Pública está sempre vinculada à lei e qualquer ato que escape ao controle legal será viciado.

Em grau de recurso em esfera administrativa são instituídos órgãos colegiados, integrados por julgadores representantes da Administração Pública e dos contribuintes. É esperado desses tribunais, mesmo que seus membros façam parte da Administração Pública, imparcialidade na decisão a ser proferida, sob pena de viciá-la por inconstitucionalidade, ensejando à parte o acesso ao Poder Judiciário para sua desconsideração.

Cabe ao Poder Judiciário, como aplicador da Constituição e da legislação infraconstitucional, a missão de fazer imperar a justiça, reparando os atos ilegítimos e ilegais da Administração.

---

<sup>36</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 98.

### 1.2.5 Princípio do Duplo Grau de Jurisdição

A ordem constitucional brasileira assegura de forma expressa, que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito (CF, art. 5º XXXV). Coelho<sup>37</sup> enfatiza que também estão protegidas qualquer lesão potencial ou ameaça a direito, o que inclui as medidas cautelares ou antecipatórias destinadas à proteção do direito:

“Ressalte-se que não se afirma a proteção judicial efetiva apenas em face de lesão efetiva, mas também qualquer lesão potencial ou ameaça a direito. Assim, a proteção judicial efetiva abrange também as medidas cautelares ou antecipatórias destinadas à proteção do direito.”

Sob a ótica das garantias constitucionais, Ribeiro<sup>38</sup> resume a abrangência do princípio do duplo grau de jurisdição:

“A Constituição Federal garante muito mais do que mera formulação de pedido ao Poder Judiciário: assegura acesso efetivo à ordem jurídica justa. É nesse sentido que deve ser entendido o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.”

A evolução histórica do princípio do duplo grau de jurisdição, conforme analisa Nery Júnior<sup>39</sup>, demonstra que apenas a Constituição de 1824 dispunha expressamente sobre a garantia do duplo grau de jurisdição. As constituições que lhe seguiram limitaram-se a prever a existência do recurso, sem, no entanto, estabelecer a garantia absoluta do duplo grau de jurisdição. Dessa forma, foram editados inúmeros atos normativos restringindo o direito do recurso, sem que os mesmos fossem considerados inconstitucionais. Acrescenta que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, há casos em que a previsão encontra-se

---

<sup>37</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. Proteção judicial efetiva. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 540.

<sup>38</sup> RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva. Prestação jurisdicional efetiva: uma garantia constitucional. In: FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e constituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 163.

<sup>39</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 175.

expressa no texto constitucional, de modo que não pode mais haver restrição à aplicação do duplo grau de jurisdição nestes casos.

Coelho<sup>40</sup> reforça esse entendimento, ressaltando que, “sob pena de se colocar em xeque a segurança jurídica e a coisa julgada, não é reconhecido o direito a uma contestação continuada e permanente no âmbito jurisdicional”. Enfatiza, também, que o Supremo Tribunal Federal entende que a regra é a não-configuração do direito ao duplo grau de jurisdição, a não ser nos casos em que isto estiver expressamente assegurado:

“Assim, o Supremo Tribunal Federal tem acentuado a não-configuração de um direito ao duplo grau de jurisdição, a não ser naqueles casos em que a Constituição expressamente assegura ou garante esse direito, como nas hipóteses em que outorga possibilidade de recurso ordinário ou apelação para instância imediatamente superior (arts. 102, II; 104, II; 108, II).”

Complementando o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, Carrazza<sup>41</sup> registra que as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, alargaram o rol dos direitos fundamentais, assegurando aos que litigam, tanto no âmbito administrativo como judicial “razoável duração do processo” e “meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (CF, art. 5º, LXXVIII).

Dessa forma, verifica-se uma tendência de se dar maior efetividade às atividades públicas, por meio da busca do aumento da eficiência, traduzido em grande parte pela busca de maior celeridade no trâmite dos processos.

---

<sup>40</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. Proteção judicial efetiva. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 540.

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.474.

## 2 O DEPÓSITO RECURSAL PRÉVIO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Há situações que suspendem as medidas de cobrança do crédito tributário pela Administração. Estes casos estão previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, transcrito a seguir. Dentre eles, destaca-se o inciso II, que trata do depósito do montante integral do crédito tributário em discussão.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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

A respeito do depósito recursal, Machado<sup>42</sup> enfatiza que se trata de “ato voluntário do sujeito passivo da relação tributária que pretenda ter suspensa a exigibilidade do crédito ou do dever de efetuar o pagamento antecipado do tributo, nos casos em que este é legalmente exigido”.

No entanto, ressalta Sabagg<sup>43</sup>, considerando que a via administrativa é menos onerosa para suspender a exigibilidade de crédito tributário, em comparação com a efetivação do depósito do montante integral previsto no inciso II do artigo 151 do CTN, utilizar as reclamações e os recursos administrativos é uma solução mais atraente para o contribuinte.

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 186.

<sup>43</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 846.

Mas, em 1997, a publicação da Medida Provisória nº 1.621-30/97 vinculou os recursos à segunda instância do contencioso administrativo à obrigatoriedade de um depósito prévio de, no mínimo, 30% do crédito tributário que estava sendo discutido. Tratava-se do depósito recursal prévio que, embrionariamente, surgia no processo administrativo tributário<sup>44</sup>.

Os itens a seguir tratarão de aspectos relacionados à justificativa da administração pública para instituir a exigência, bem como da efetividade do processo.

## **2.1 As Justificativas da Administração Pública para Instituição da Obrigatoriedade do Depósito Prévio no Contencioso Administrativo**

Após a promulgação da Constituição de 1988, com o objetivo de se conferir uma maior efetividade processual no contencioso administrativo, bem como de minimizar o inadimplemento nas fases de cobrança administrativa e execução fiscal, o entendimento pela necessidade de depósito recursal prévio obrigatório na via administrativa passou a predominar na Administração Pública.

Foi, então, publicada a Medida Provisória nº 1.621-30/97 que, mais tarde, se tornaria a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que instituía a obrigatoriedade do depósito prévio de um percentual dos valores controvertidos para se recorrer de decisão no âmbito do contencioso administrativo.

As alterações introduzidas no § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabeleciam:

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

---

<sup>44</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 702.

[...]

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

Em seu enfoque original, a efetividade da medida estaria aperfeiçoada apenas com a introdução da obrigatoriedade do depósito prévio para se impetrar recursos no âmbito do contencioso administrativo. No entanto, ao longo do tempo, percebeu-se a necessidade de se introduzir, alternativamente, a possibilidade de prestação de garantias ou arrolamento de bens<sup>45</sup>.

Assim, depois de dezenas de reedições, a partir da 66ª reedição da medida provisória foi incluída a “possibilidade de, alternativamente ao depósito de 30%, prestarem-se garantias ou arrolarem-se bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão”<sup>46</sup>.

Segue a nova redação do parágrafo 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)”

---

<sup>45</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.185.

<sup>46</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 266.

No entendimento de Xavier<sup>47</sup>, com a introdução da alternativa de outras medidas, a garantia do recurso administrativo passou por um processo de suavização progressiva, conforme ressalta:

“Verifica-se, assim, que a garantia do recurso administrativo passou por um processo de suavização progressiva: numa primeira fase, exigiu-se o *depósito de trinta por cento da exigência fiscal*; numa segunda fase, passou a exigir-se, *em alternativa*, o depósito de trinta por cento de exigência fiscal ou a prestação de *garantias ou arrolamentos de bens de valor igual ou superior à exigência fiscal* definida na decisão (limitados ao ativo permanente, se pessoa jurídica, ou ao patrimônio, se pessoa física); numa última fase, desaparece a exigência de depósito e apenas se exige o arrolamento de bens e direitos, já não sobre o total da exigência fiscal, mas de trinta por cento da mesma (mantendo-se os limites referentes ao ativo permanente e ao patrimônio)”.

No entanto, com a introdução do depósito recursal prévio no sistema jurídico, de uma forma ou de outra, o seguimento do recurso voluntário no âmbito do contencioso administrativo encontrava-se condicionado à providência do cidadão.

Essa condição de seguimento do recurso administrativo teve como origem o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT nº 2.078/97, de 11 de dezembro de 1997, publicado no Diário Oficial de 12 de dezembro de 1997, que enfatizava, basicamente, os seguintes objetivos: a) vedar a apresentação de recursos protelatórios; b) agilizar o ingresso de valores; e c) evitar o ingresso no poder judiciário, depois de vencido em instância administrativa.

Essa fundamentação é explicitada por Cais<sup>48</sup>, quando analisa a introdução da obrigatoriedade do depósito prévio para se impetrar recursos no âmbito da administração tributária:

---

<sup>47</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.185.

<sup>48</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 291

“[...] fundamentado no argumento da necessidade de vedar a apresentação de recursos protelatórios, agilizar o ingresso de valores e evitar que, depois de vencido em instância administrativa, o contribuinte venha a procurar o poder judiciário, com isso prorrogando em muitos anos, o recebimento do crédito pela Fazenda Nacional.”

A esse respeito, Xavier<sup>49</sup>, também menciona:

“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.”

Na exposição de motivos do projeto, encaminhada por Parente<sup>50</sup>, então Ministro da Fazenda, ao Presidente da República, encontram-se explicitados o objetivo e as justificativas para a aprovação das alterações propostas no projeto:

“O objetivo das alterações propostas é introduzir, para a admissibilidade do recurso voluntário, a obrigatoriedade de depósito de parte da exigência constante de processo administrativo fiscal, julgado procedente, em primeira instância, e a consequente destinação do valor depositado, conforme desfecho do litígio”.

“Com essas medidas, não somente se desestimula a interposição de recursos com motivação meramente procrastinatória, como, ao mesmo tempo, se assegura o ingresso de parte de recursos objeto da controvérsia, se reconhecidos como devidos à União pela autoridade julgadora, ou a sua restituição ao recorrente no caso de êxito de sua parte.”

Também é enfatizado, na exposição de motivos, que as propostas se inserem entre as “medidas de aperfeiçoamento dos instrumentos que se destinam a tornar mais eficaz o exercício da administração tributária e a prestação jurisdicional, ao mesmo tempo em que possibilita uma rápida e equânime solução dos litígios fiscais”, em sintonia com o “esforço da Administração para dar maior eficácia à cobrança dos créditos tributários regularmente constituídos pelo lançamento de ofício”<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.183.

<sup>50</sup> PARENTE, Pedro Pullen. Exposição de motivos nº 714, de 11 de dezembro de 1997, do Ministério da Fazenda, p. 1 e 2.

<sup>51</sup> PARENTE, op. cit., p. 2.

Dessa forma, a Administração almejava, de um lado, dar maior efetividade processual do contencioso administrativo, tornando-o mais célere, e, de outro, a redução do inadimplemento nas fases de cobrança administrativa e execução fiscal.

## 2.2 A Efetividade do Processo

O processo no Estado contemporâneo é um instrumento de realização do direito e, ao mesmo tempo, “[...] se constitui em garantia constitucional assegurada pelo Estado à sociedade”, representado pela compreensão de que se encontra inserido na garantia do devido processo legal. Assim, diz-se que<sup>52</sup>:

“[...] o Estado oferece ao cidadão a segurança de existência de disciplina prévia para distribuição da jurisdição, onde se pode também inserir a ideia de que o cidadão tem direito a que o Estado adote um procedimento previamente estabelecido e adequado à causa posta a exame (CF, art. 5º, LIV) para efetivar a jurisdição.”

Diante disso, o processo pode ser entendido como um instrumento integrante do Estado de Direito, na qualidade de garantia oferecida pelo Estado ao cidadão e, portanto, como elemento essencial à democracia.

### 2.2.1 Aplicação no Contencioso Administrativo

A publicação da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, que trata da reforma do Poder Judiciário, tornou expressa a garantia constitucional da razoável duração do processo.

Conforme já tratado no item 1.2.5 – Princípio do Duplo Grau de Jurisdição (fl.24), “sob a ótica das garantias constitucionais, a Constituição Federal garante muito mais do que mera formulação de pedido ao Poder Judiciário: assegura acesso efetivo à ordem

---

<sup>52</sup> PORTO, Sérgio Gilberto. A Crise de eficiência do processo – A necessária adequação processual à natureza do direito posto em causa, como pressuposto de efetividade. In: FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e constituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 142.

jurídica justa”. Nesse sentido, o conceito de efetividade do processo, veio complementar o princípio do duplo grau de jurisdição, levando-se em consideração a tendência da busca de se conferir maior efetividade às atividades públicas, por meio do aumento da eficiência, traduzido em grande parte pela busca de maior celeridade no trâmite dos processos.

Quando se emprega o termo “efetividade do processo”, a intenção é traduzir uma preocupação com a eficácia da lei processual ou, conforme ressalta Ribeiro<sup>53</sup>, “com sua aptidão para gerar os efeitos que dela é normal esperar”. Nesse contexto, acrescenta, a abordagem do processo civil é centrada em resultados, “com a introdução de mecanismos e técnicas adequados para alcançar os resultados pretendidos”. Ainda, destaca que o processo “deve ser visto não como um mero instrumento técnico, mas como um meio de fazer atuar plenamente a ordem jurídica”.

Zarif<sup>54</sup> analisa a atuação das partes, levando-se em conta a ótica da efetividade processual:

“A atuação das partes está intimamente ligada à duração do processo, sendo um de seus princípios orientadores a lealdade e a boa-fé dos litigantes. O que se espera das partes envolvidas numa demanda é exatamente que atuem em respeito a esses princípios, o que facilitará que o processo tenha sua atuação reduzida, atingindo de forma mais ágil e rápida sua finalidade, que é a decisão atribuindo razão àquele que tem o direito”.

“Da mesma forma, a atuação dos órgãos encarregados de aplicar o direito deve se pautar pelo comprometimento na busca de solução mais célere para o caso levado a julgamento, pois a falta de cuidado com o tempo de duração do julgamento de um processo acarreta ônus para as partes litigantes [...]”.

---

<sup>53</sup> RIBEIRO. Leonardo Ferres da Silva. Prestação jurisdicional efetiva: uma garantia constitucional. In: FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e constituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 154.

<sup>54</sup> ZARIF. Cláudio Cintra. Da necessidade de repensar o processo para que ele seja realmente efetivo. In: FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e constituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 142.

Nos dizeres de Assis<sup>55</sup>, “um dos notórios objetivos das extensas reformas empreendidas nas leis processuais para debater o que se costuma chamar de ‘crise da justiça’ consiste na celeridade”. Na verdade, complementa “busca-se nela expressar que a prestação jurisdicional prometida pelo Estado, no Brasil e alhures, tarda mais do que o devido, frustrando as expectativas dos interessados”.

De fato, é indiscutível que o processo administrativo tributário seja entendido como um instrumento valioso de solução de conflitos, mais célere e menos dispendioso do que a via judicial, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco.

Diante disso, é pertinente a busca da Administração por processos com alto grau de efetividade.

### *2.2.2 Análise do Impacto da Exigência do Depósito Recursal Prévio no Contencioso Administrativo*

A título de ilustração, serão feitas algumas considerações sobre o impacto da exigência do depósito recursal prévio no contencioso administrativo na arrecadação das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Pela análise da exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.621-30/97, que, mais tarde, deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, verifica-se que, com esta medida, a Administração buscava tornar o processo administrativo fiscal mais efetivo, por meio da redução da apresentação de recursos protelatórios, da agilização do ingresso de valores e da tentativa de se dar maior celeridade do rito processual. Havia,

---

<sup>55</sup> ASSIS, Araken de. Duração razoável do processo e reformas da lei processual. In: FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e constituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 142.

ainda, uma preocupação relacionada à garantia de que os bens do contribuinte não se encontrariam exauridos no momento da execução fiscal.

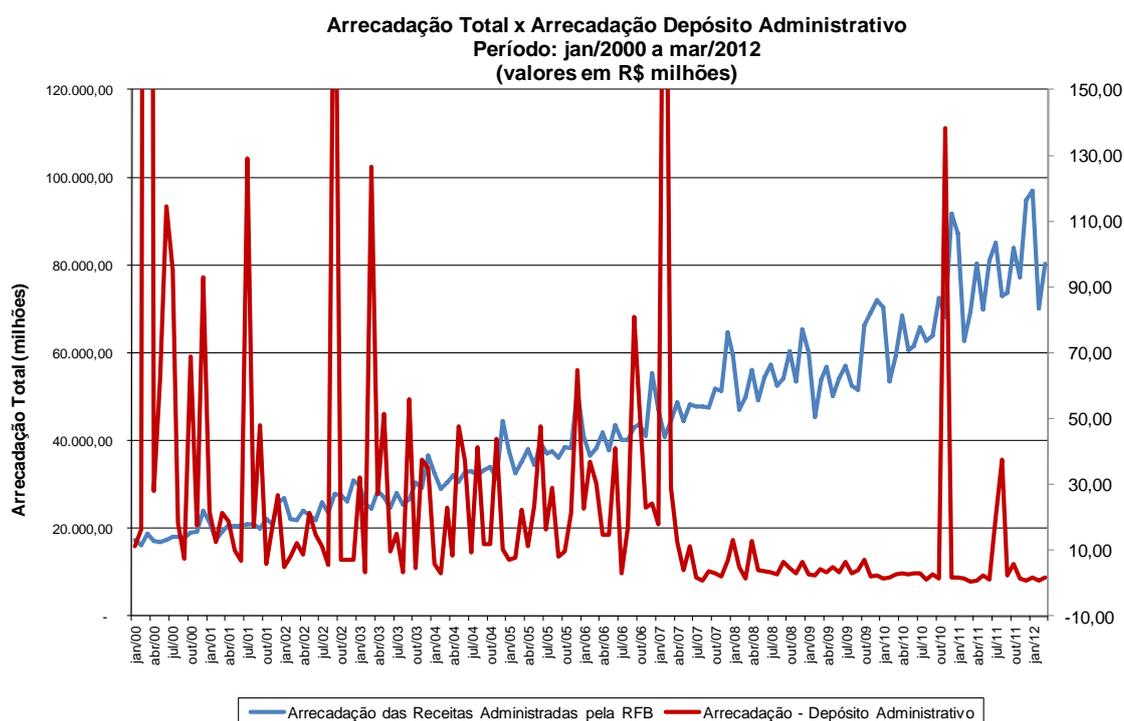
Os dados das análises realizadas a seguir têm como fonte sistemas internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

A RFB não reservou um código de receita específico para classificar a arrecadação de depósito administrativo decorrente das alterações do § 2<sup>a</sup> do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972. Dessa forma, os recolhimentos dessa natureza utilizavam o código de receita comum a todos os depósitos administrativos, classificados por tributo.

Assim, para fins dessa análise ilustrativa, optou-se por obter a arrecadação total dos depósitos administrativos, referente aos códigos de tributos mais relevantes, e comparar os valores obtidos por período, antes e depois da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarava a inconstitucionalidade da obrigatoriedade do depósito prévio para se recorrer no contencioso administrativo. Os dados referem-se ao período de janeiro de 2000 a março de 2012.

Para se chegar aos valores apresentados, foram consideradas a arrecadação das seguintes receitas, com seus respectivos códigos: Imposto de Importação - Depósito administrativo (7538), IPI - Vinculado à Importação - Depósito administrativo (7553), IRPF - Depósito administrativo (7566), IRPJ - Depósito administrativo (7581), IRRF - Depósito administrativo (7594), IOF - Depósito administrativo (7619), ITR - Depósito administrativo (7621), PIS - Depósito administrativo (7634), CSLL - Depósito administrativo (7647), COFINS - Depósito administrativo (7650), CPMF - Depósito administrativo (7662), Multas isoladas diversas - Depósito administrativo (7880).

O gráfico a seguir apresenta um comparativo entre a arrecadação total das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a arrecadação total das receitas decorrentes de depósito administrativo no período de janeiro de 2000 a março de 2012. Os valores da arrecadação total e da arrecadação do depósito administrativo encontram-se em milhões de reais (R\$ milhões).



Analisando as informações, constata-se que, enquanto o total de arrecadação das receitas administradas pela RFB possui uma tendência acentuada de crescimento, a arrecadação dos depósitos administrativos apresentou queda no mesmo período, destacando-se a queda acentuada ocorrida em abril de 2007, coincidindo com a época em que foi prolatada a decisão que declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 pelo STF (sessão realizada em 28 de março de 2007), que pôs fim à obrigatoriedade do depósito prévio para se recorrer na esfera administrativa.

Conclui-se, ainda, que o montante da arrecadação total dos depósitos administrativos é pouco significativo se comparado com a arrecadação total das receitas administradas pela RFB. No período de janeiro de 2000 a março de 2007, a participação era de 0,17%. Após a extinção da obrigatoriedade do depósito prévio para se recorrer na via administrativa, essa participação passou a ser de 0,01%.

**QUADRO – PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA ARRECADAÇÃO DOS DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS NO TOTAL DA ARRECADAÇÃO ADMINISTRADA PELA RFB**

<b>PERÍODO</b>	<b>PARTICIPAÇÃO (%)</b>
Jan/2000 a mar/2007	0,17
Abr/2007 a mar/2012	0,01

Dessa forma, em termos de efetividade da arrecadação, pode-se concluir que, apesar de a decisão do STF ter provocado uma queda no total da arrecadação das receitas decorrentes de depósito administrativo, seu impacto no total das receitas administradas pela RFB foi insignificante.

### **3 A DISCUSSÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL A RESPEITO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO RECURSAL PRÉVIO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

A temática do depósito recursal prévio movimentou o Poder Judiciário nos últimos anos. Em 1997, na época em que foi introduzida, a medida encontrava amparo em diversos precedentes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tratavam de questões relacionadas ao Direito do Trabalho e ao Direito Previdenciário.

Assim, naquele momento, apesar da medida ter sido duramente atacada pelos contribuintes, em pouco tempo a jurisprudência se firmou no sentido de entender cabível, como condição de procedibilidade para recurso interposto em processo administrativo fiscal, a exigência legal de depósito recursal prévio, ou de arrolamento de bens, na mesma proporção, conforme já tratado anteriormente neste trabalho (item 2 - O Depósito Recursal Prévio no Contencioso Administrativo Fiscal).

No entanto, em sessão realizada em 28 de março de 2007, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por 9 votos a 1, declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que exigia o depósito prévio como requisito de admissibilidade para se ingressar com recursos no âmbito do contencioso administrativo.

Na ocasião, votaram pelo improvimento do recurso extraordinário interposto pela União os Ministros Marco Aurélio de Mello (relator), Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Britto, Cezar Peluso, Cármen Lúcia, Celso de Mello e

Gilmar Mendes, e, em sentido contrário, pelo provimento, o Ministro Sepúlveda Pertence. Encontrava-se licenciada a Ministra Ellen Gracie (Presidente).

Antes da pacificação da matéria, de um lado, defendia-se que o depósito recursal ofenderia os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, do direito à petição e do direito ao duplo grau de jurisdição. Do outro, sustentava-se que o depósito obrigatório consistia em um aspecto procedimental do processo administrativo fiscal, visando desestimular a utilização dos recursos como atos simplesmente protelatórios. Dessa forma, essa corrente defendia que não estaria assegurado constitucionalmente o duplo grau de jurisdição no âmbito do contencioso administrativo.

Essas duas posições serão tratadas nos itens a seguir.

### **3.1 A Corrente Favorável à Obrigatoriedade do Depósito Recursal Prévio no Âmbito do Recurso Administrativo**

Em 1997, quando foram introduzidas as alterações no processo administrativo, a exigência do depósito prévio, como requisito de admissibilidade para impetração de recursos, encontrava precedentes jurisprudenciais em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, que tinham por escopo a análise de questionamentos referentes à matéria no âmbito do Direito do Trabalho e do Direito Previdenciário.

Os defensores da constitucionalidade dessa medida argumentavam, conforme resume Teixeira<sup>56</sup>, que:

“o devido processo legal na esfera administrativa não significa necessariamente a existência de um direito subjetivo a recurso, mas sim o da observância de certas garantias que assegurassem ao contribuinte o direito de insurgir-se e defender-se de exigências tributárias que reputa ilegítimas”.

---

<sup>56</sup> TEIXEIRA, Leila de Souza. **O depósito recursal obrigatório, o Princípio da Ampla Defesa e a Concorrência Desleal**. Disponível em: <[http://www.padilla.adv.br/teses/deposito.htm#\\_ftn1](http://www.padilla.adv.br/teses/deposito.htm#_ftn1)>. Acesso em: 8 abr. 2012.

O entendimento de que a condição de acesso à instância superior administrativa não ofendia ao disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal, foi abordado pelo Supremo Tribunal Federal, dentre outros, nos seguintes julgamentos: ADI nº 1.049-MC (rel. min. Carlos Velloso, DJ de 25.08.1995), RE 210.246 (rel. para o acórdão min. Nelson Jobim, DJ de 17.03.2000), ADI 1.922-MC (rel. min. Moreira Alves, DJ de 24.11.2000) e ADI nº 836-6-GO (rel. min. Francisco Rezek, DJ de 11.02.1993).

Seguem alguns dos posicionamentos que corroboravam o entendimento de que era constitucional a exigência, manifestados nestes julgamentos:

Ministro Sepúlveda Pertence, relator, na decisão da cautelar na ADI 1049-2 – Distrito Federal<sup>57</sup>:

“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 à existência de recurso administrativo, não vejo de que maneira o condicionamento do seu exercício ao depósito poderia afetar a garantia do devido processo legal.”

Ministro Octavio Gallotti, na decisão do Recurso Extraordinário nº 210.246-6 – Goiás<sup>58</sup>:

“[...] também entendo que não há direito constitucional ao duplo grau de jurisdição, seja na via administrativa, seja na via judicial e, por esse motivo, a lei, ao criar um recurso que poderia não introduzir, pode submetê-lo à exigência de depósito, ficando a ampla defesa assegurada quanto à decisão de primeira instância.”

---

<sup>57</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1049 MC/DF, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/1995, DJ 25-08-1995 PP-26021 EMENT VOL-01797-02 PP-00196) Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+1049%29&pagina=2&baseAcordaos>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 210246 - GO, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, TRIBUNAL PLENO, julgado em 12/11/1997, DJ 17-03-2000 PP-00028 EMENT VOL-01983-03 PP-00625 RTJ VOL-00172-03 PP-00982. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28re+210246%29&pagina=2&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

O Ministro Moreira Alves, na decisão da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1922 MC / DF - Distrito Federal<sup>59</sup>:

“Esta Corte, por ambas as suas Turmas, tem entendido que a exigência do depósito prévio de valor relativo à multa para a admissão de recurso administrativo não ofende o disposto nos incisos XXXV, LIV e LV do artigo 5º da Constituição, porquanto não há, nesta, a garantia ao duplo grau de jurisdição administrativa [...]. De outra parte, esse depósito é requisito de admissibilidade de recurso administrativo e não o pagamento de taxa para o exercício do direito de petição, não se lhe aplicando, até por isso, o disposto no art. 5º, XXXIV, ‘a’, da Constituição. Note-se, ainda, que não tem relevância as alegações de que esse depósito é pagamento de crédito não constituído, pois se trata de depósito e não de pagamento, o que implica dizer que ele será restituído se for dado provimento ao recurso. Esse depósito nada tem que ver com a alegação de que o Conselho de Contribuintes seja o juiz natural do recurso, que, por sua lei, pode deixar de existir, nem evidentemente, com a democracia participativa e direta. Por fim, se o depósito é representado por valor percentual do débito não há como pretender-se que haja quebra de isonomia entre devedores abastados e devedores não abastados”.

Ministro Francisco Rezek, na decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 836-6 – Distrito Federal<sup>60</sup>:

“Não me parece que a exigência de depósito atente contra a prerrogativa que a Constituição assegura. Mesmo quando o depósito que se exige dentro de determinada trilha processual não seja estritamente destinado a garantir a execução. Ele pode não ter esse propósito, mas não há de ser entendido, pelo só fato de existir, como um obstáculo à fluência normal dos recursos.”

---

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1922 MC/DF, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1999, DJ 24-11-2000 PP-00089 EMENT VOL-02013-01 PP-00032. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+mc+1922%29&pagina=2&baseAcordaos>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

<sup>60</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1922 MC/DF, ADI 836 MC, Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-2004 PP-00006 EMENT VOL-02148-01 PP-00181. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+836%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

No voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário 388.359-3, em sessão realizada em 28 de março de 2007, que é o objeto de análise desse estudo, o único voto favorável à constitucionalidade da exigência do depósito prévio para se recorrer no âmbito do contencioso administrativo foi proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que se manifestava pela constitucionalidade da exigência legal de depósito para o recurso administrativo, reportando-se ao voto que havia proferido na ADI 1.922-MC – Distrito Federal<sup>61</sup>:

“Condicionar o recurso administrativo a depósito seria inconstitucional se o recurso administrativo constituísse uma garantia da Constituição ou se a sua interposição, ou melhor, a exaustão da instância administrativa criada em lei fosse condição de acesso à jurisdição do Poder Judiciário.

A Constituição, a meu ver, não garante o recurso administrativo. Ela estabelecerá, conforme a matéria, procedimentos administrativos para tornar definitivas as decisões administrativas sempre sujeitas a controle jurisdicional. Controle jurisprudencial, no entanto, repita-se, jamais depende da exaustão da instância administrativa.

Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional, que dá ao recurso administrativo fiscal efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, claramente remete à lei do processo administrativo tributário a regulação desse recurso e a sua própria existência. Por isso, não me parece, data vênua, plausível a alegação de inconstitucionalidade.

Como acaba de enunciar o ministro Celso de Mello, também eu me reservo o exame de hipóteses em que o depósito seja absolutamente abusivo e desarrazoado, porque aí, sim, o próprio princípio do devido processo legal substantivo impede que uma lei conceda, ainda que podendo não concedê-la, o recurso administrativo e subtraia, na prática, a sua oponibilidade, estabelecendo ônus desproporcionado. Não é o caso, nem sequer se alega isso.”

Dessa forma, o Ministro Sepúlveda Pertence reforçava o entendimento de que a Constituição Federal de 1988 não acolhia a garantia ao duplo grau de jurisdição administrativa, ou seja, não era expressa a necessidade de se esgotar a esfera administrativa para ingressar em juízo. Além disso, o contribuinte poderia, caso não concordasse com a exigência de depósito, a

---

<sup>61</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direita de Inconstitucionalidade - ADI 1922 MC / DF - Distrito Federal. Tribunal Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerida: Confederação Nacional da Indústria - CNI. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 6 de outubro de 1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+mc+1922%29&pa>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

qualquer momento ingressar com a ação judicial para a defesa de seu direito. Portanto, neste sentido, a exigência recursal atuaria como instrumento eficiente para obstar recursos meramente procrastinatórios, além de não constituir ônus desproporcionado ao contribuinte.

Assim, resumidamente, o entendimento majoritário vigente era que a efetiva realização do controle da legalidade do lançamento pela Administração, ainda que em uma instância, propiciava ao contribuinte a oportunidade de revisão administrativa do lançamento tributário, de modo, que tal procedimento garantia a observação dos mandamentos constitucionais previstos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Além disso, defendia-se que não se tratava de violação ao princípio da petição, por não ser pagamento de taxa, mas requisito de admissibilidade. Também, argumentava-se que a proporcionalidade estaria garantida pelo fato do depósito prévio exigido representar valor percentual do débito em discussão, ou seja, o princípio da isonomia não estaria sendo ferido, já que contribuintes titulares de ações que envolvessem créditos tributários mais elevados deveriam efetuar depósito prévio de maior valor pra ter acesso a via recursal administrativa.

### **3.2 A Corrente Contrária à Obrigatoriedade do Depósito Recursal Prévio no Âmbito do Recurso Administrativo**

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão realizada em 28 de março de 2007, declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que exigia o depósito prévio para os recursos administrativos.

Dentre os argumentos favoráveis à inconstitucionalidade do depósito prévio no âmbito administrativo, predominam, basicamente, alegações referentes à ofensa a direitos garantidos constitucionalmente, destacando-se: a isonomia, o devido processo legal; a ampla

defesa e o contraditório; o duplo grau de jurisdição na esfera administrativa e ao direito de petição. Também foram abordadas questões formais relativas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Pode-se considerar que o julgamento em análise tratou-se, de fato, de uma virada jurisprudencial, conforme destaca Sabagg<sup>62</sup>:

“Argumenta-se, de há muito, no bojo de centenas de ações que transitam no Judiciário, em plena efervescência contra o depósito recursal, que a exigência condicionante viola o art. 5º, LV da Constituição Federal, assegurador da ampla defesa e do contraditório aos litigantes em processos administrativos ou judiciais. Tal dispositivo constitucional bem glorifica a dupla análise do processo, em que a segunda será feita gratuitamente por órgão colegiado e superior, suspendendo-se a produção dos efeitos da primeira decisão, que lhe precedeu, na órbita administrativo-tributária.”

Nos itens a seguir serão apresentados argumentos, tanto jurisprudenciais, como doutrinários, a respeito dos principais pontos levantados em sede do julgamento do Recurso Extraordinário 388.359-3/PE – Pernambuco<sup>63</sup>, que declarou a inconstitucionalidade da obrigatoriedade do depósito prévio para se impetrar recursos no âmbito do contencioso administrativo.

### 3.2.1 *Ofensa ao Princípio da Isonomia*

Um dos argumentos utilizados no julgamento que declarou a inconstitucionalidade da norma que instituía a obrigatoriedade do depósito recursal no contencioso administrativo era que esta ofendia o princípio da isonomia.

---

<sup>62</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 847.

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 388359/PE – Pernambuco, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007 PP-00017 EMENT VOL-02281-05 PP-00814 RDDT n. 143, 2007, p. 238 RDDT n. 144, 2007, p. 154-169 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 184-218 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28re+388359%29&pagina=2&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2012.

Em seu voto, o Ministro Cezar Peluso, defendeu que o princípio da isonomia estaria sendo violado em função da discriminação em função da condição financeira do interessado:

“A exigência de depósito prévio para fins de admissibilidade de recursos administrativos importa, a meu juízo, clara ofensa ao primado da isonomia. Ninguém nega que a admissibilidade de recursos, qualquer que seja sua natureza, pode, senão que deve submeter-se a certas exigências. Mas tampouco se nega que, dentre estas, não pode figurar nenhuma que implique ou envolva discriminação baseada na condição financeira do interessado. A pressupor-se dada condição financeira como ingrediente de requisito legal de admissibilidade de recursos, como sucede no caso, dois interessados que se encontrem em idêntica situação de ordem geral, equiparados em tudo, exceto quanto ao grau de disponibilidade de dinheiro para arcar com o depósito prévio, suportaria um tratamento jurídico-normativo diverso, em razão única da diversa capacidade econômica.”

No mesmo sentido, o Ministro Lewandowski ressaltou: “há uma clara afronta ao princípio da isonomia, a meu juízo, sobretudo porque coloca cidadãos em situação de desigualdade perante a Administração tendo em vista seus recursos materiais”.

Doutrinadores também abordaram essa questão, dentre eles, Sabagg<sup>64</sup>:

“É fato que a exigência do depósito recursal, além de dificultar o direito de contestação do contribuinte, viola a isonomia, uma vez que apenas o litigante mais abastado terá direito ao ‘reajulgamento’ da decisão contra a qual se interpõe o recurso.”

Portanto, o entendimento majoritário, tanto jurisprudencial como doutrinário, era que a exigência de uma prestação de natureza econômica, para se impetrar recursos no âmbito administrativo, feria o princípio da isonomia, tendo em vista que cidadãos que se encontrassem em idêntica situação de ordem geral, estariam em desigualdade perante a Administração Tributária em função de sua situação econômica.

---

<sup>64</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 848.

### 3.2.2 *Ofensa ao Princípio do Direito de Petição*

Quanto ao direito de petição, em seu voto, o Ministro Carlos Britto conferiu a este instituto uma interpretação abrangente: “existe um direito de petição em todas as instâncias administrativas, ganhando, portanto, uma conotação de petição recursal, se necessário”.

O Ministro Marco Aurélio de Mello (relator) ressaltou: “trata-se aqui de algo que pode inviabilizar até mesmo o direito de defesa, compelindo o interessado à prática incongruente, ou seja, a de depositar, ainda que parcialmente o que entende como indevido”.

Ainda sobre a questão, o Ministro Cezar Peluso se manifestou da seguinte forma: “[...] a efetividade da norma constitucional que prevê o direito de petição é aviltada pela exigência do depósito recursal prévio”.

Em consonância com os demais posicionamentos, o Ministro Ricardo Lewandowski levantou pontos que considerava primordiais para a compreensão do direito de petição:

“[...] o direito de petição é antiquíssimo, remonta, talvez, a Carta Magna de 1215, sendo o primeiro instrumento de defesa que tem o cidadão para garantir direitos, afastar ilegalidades ou abuso de poder, antes mesmo de ingressar em juízo; é a arma do homem comum, o qual se defende com tais instrumentos antes mesmo de constituir um advogado, porque somente através dele é que o cidadão pode pleitear em juízo, antes de arcar com as custas e de correr o risco de eventual sucumbência.”

Ainda a respeito da obrigatoriedade do depósito recursal prévio no âmbito da administração tributária ter ofendido o princípio do direito de petição, apresento a posição de alguns doutrinadores. Sobre essa questão, Marins<sup>65</sup> aduz:

“[...] O direito ao recurso no processo administrativo é princípio geral de direito e, sobretudo, direito fundamental. Esse direito goza de dupla proteção constitucional e manifesta-se por meio dos princípios do contraditório e o de peticionar independente do pagamento de taxa.”

---

<sup>65</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.270.

Cais<sup>66</sup>, também analisa a questão da violação do direito de petição:

“Segundo o ordenamento constitucional, o direito de petição deve ser exercido sem qualquer limitação, constituindo a condicionante de arrolamento de bens ou direito, para a admissibilidade do recurso em instância administrativa, em entrave flagrante ao exercício da ampla defesa.”

Assim, o entendimento majoritário foi que a obrigatoriedade do depósito recursal prévio como requisito de admissibilidade para se impetrar recursos no âmbito administrativo violava o princípio do direito de petição, na medida em que teria sido implementada uma limitação à abrangência desse direito.

### 3.2.3 *Ofensa aos Princípios do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa*

No voto-vista proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, é defendido que “tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, por meios indiretos, constitui ofensa ao princípio da legalidade”. Isto levaria à violação de princípios fundamentais garantidos na Constituição Federal. Acrescenta que “[...] da necessidade de se proporcionar um procedimento administrativo adequado, surge o imperativo de se consagrar a possibilidade de se recorrer no curso do próprio procedimento”.

Identifica-se, também no voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, a abordagem de diversas questões relacionadas a ofensas aos princípios do devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa:

“[...] o dever de revisão dos atos da administração pública corresponde à necessidade de ampliação dos meios de acesso do contribuinte aos recursos hierárquicos.”

“[...] não faz sentido exigências desproporcionais que terminem por inviabilizar o manejo do próprio remédio recursal.”

---

<sup>66</sup> CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 296.

“Embora se possa aderir à tese de que a Constituição da República não contempla, pelo menos de modo direito, o duplo grau administrativo, como parece tampouco fazê-lo, pelo menos sob disciplina genérica, quanto à jurisdição mesma, sua concreta previsão na legislação inferior deve acomodar-se aos princípios constitucionais, a cuja luz não fora demasia filiar-se a obrigatoriedade na *amplitude* que a Constituição da República confere e assegura, também no processo administrativo, à defesa do litigante ‘com os meios e recursos a ele inerentes’ (art. 5º, inciso LV). Suposto a Constituição não obrigue à instituição de instâncias recursais na esfera administrativa, já se caracteriza nítida lesão ao princípio do devido processo legal (*due process of law*) e ao direito de petição, quando, com instituí-las, a lei subordine o uso dos recursos à satisfação de exigência que repugne a outros preceitos constitucionais.”

O Ministro Celso de Mello também se manifestou favoravelmente à revisão da jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal havia firmado até o julgamento em análise, com os seguintes argumentos principais:

“[...] a exigência de garantia fundada em depósito como condição de admissibilidade do recurso em sede administrativa culmina por afetar e comprometer, no âmbito desse procedimento, o exercício do direito de defesa.”

“[...] assiste ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do ‘due process of law’ (independentemente, portanto, de haver ou não, previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado), a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (inclusive o direito à prova), cosoante prescreve a Constituição da República, em seu art. 5º, inciso LIV e LV.”

“Vê-se, portanto, que o respeito efetivo à garantia constitucional do ‘due process of law’ ainda que se trate de procedimento administrativo (como o instaurado, no caso ora em exame, sem sede tributária), condiciona, de modo estrito, o exercício dos poderes de que se acha investida a Pública Administração, sob pena de descaracterizar-se, com grave ofensa aos postulados que informam a própria concepção do Estado Democrático de Direito, a legitimidade jurídica dos atos e resoluções emanados do Estado, especialmente quando tais deliberações, como sucede na espécie, possam comprometer a esfera jurídica do particular (ou do contribuinte).”

Dentre os doutrinadores, o entendimento majoritário também é de que a lei exorbitava em sua competência ao exigir depósito como condição de procedibilidade para o recurso, com base, principalmente, no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, que

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

A esse respeito Coêlho<sup>67</sup>, pondera:

“De fato, a imposição de óbice material para que o contribuinte possa ver garantido seu direito de questionar o crédito tributário nas instâncias administrativas previstas na legislação se afigura evidente restrição às garantias ao devido processo legal e da ampla defesa, petrificadas no corpo da constituição federal.”

Sabagg<sup>68</sup> também se manifesta:

“Acresça-se, ainda, como crítica à medida obstativa em comento, que o duplo grau de jurisdição – relativizável, sim, haja vista caber ao legislador infraconstitucional o poder de regulamentar o seu acesso – é inafastável instrumento de pacificação social. Com efeito, a decisão monocrática não está imune a erros e imprecisões, e seu reexame visa exatamente tranquilizar o jurisdicionado, quer ratificando o entendimento da sessão de julgamento *a quo*, quer alterando-lhe a essência, por inovadora visão do órgão colegiado *ad quem*.”

Cais<sup>69</sup>, também analisa essa questão:

“Em termos práticos, a exigência de constituição de arrolamento de bens ou direitos para seguimento do recurso administrativo configura flagrante barreira ao exercício do contraditório e da produção da ampla defesa em processo administrativo, uma vez que os valores objeto do arrolamento, no caso de inexistência desses bens e direitos no montante exigido, podem vir a comprometer o exercício e o prosseguimento das atividades da pessoa jurídica, inviabilizando a sua continuidade.

Em se tratando de contribuinte pessoa física, não se pode deixar de considerar que a constituição do arrolamento pode ser inviável ao contribuinte de modestas posses, não podendo, também, deixar de ser avaliado que, ao questionar o valor pretendido pela Administração, milita em favor do contribuinte a boa-fé.

Não fosse isso, a exigência da constituição de tal garantia desestimula a revisão de decisões proferidas na primeira instância administrativa.”

---

<sup>67</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 704.

<sup>68</sup> SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 848.

<sup>69</sup> CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 296 e 297.

Assim, no julgamento que declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, consolidou-se o entendimento, já defendido pela doutrina, que a exigência do depósito prévio para se impetrar recursos no contencioso administrativo, ofendia os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

## CONCLUSÃO

Existem duas possibilidades, à escolha do contribuinte, para discussão de direitos que entende terem sido cerceados por ato da Administração Pública: pode travar sua discussão diante dos contenciosos administrativos ou ingressar diretamente no Poder Judiciário. Se optar pela primeira via, o sujeito passivo pode, a qualquer momento, ingressar em juízo, renunciando à instância administrativa.

No âmbito administrativo são discutidos aspectos inerentes ao lançamento, questionando-se a exigência do crédito tributário, suas características ou o montante envolvido.

O procedimento em instância administrativa normalmente tem início com a impugnação ou manifestação de inconformidade, em petição do contribuinte à autoridade administrativa que expediu o lançamento no prazo regulado pela legislação específica.

Apresentada a reclamação ou o recurso, aguarda-se a decisão da autoridade ou do tribunal administrativo a que caiba seu exame. Se o resultado for favorável ao contribuinte, extingue-se a relação contenciosa em instância administrativa. Caso contrário, a exigibilidade é restabelecida, tendo o interessado, em regra, um prazo para satisfazer a obrigação, sob pena de o Fisco proceder à cobrança judicial.

Nesta mesma hipótese, é facultada ao contribuinte a apresentação de recurso a tribunal administrativo regulado pela legislação específica, no prazo fixado à luz da lei de cada ente dotado de competência para exigir o tributo.

O recurso administrativo provoca o reexame de uma decisão em matéria administrativa, quer perante a mesma autoridade, quando assume a forma de pedido de reconsideração, quer perante o órgão colegiado dotado de superior hierarquia, quando assume a forma de recurso propriamente dito, devendo ser apresentado segundo as normas baixadas pela pessoa jurídica competente.

A legitimidade da atuação dos tribunais administrativos origina-se da Constituição Federal (art. 5º, incisos XXXIV, “a” e LV), de modo que o processo administrativo fiscal será declarado inválido por violação a garantias constitucionais do contribuinte se não forem observados quaisquer de seus princípios. O Supremo Tribunal Federal é o tribunal competente para tratar dessas questões.

A temática do depósito recursal, objeto do presente trabalho, movimentou o Poder Judiciário nos últimos anos. No âmbito da Administração Pública o entendimento era que a exigência do depósito prévio recursal como via de acesso aos recursos administrativos era necessária, com vistas de se conferir uma maior efetividade processual no contencioso administrativo, bem como, de se minimizar o inadimplemento nas fases de cobrança administrativa e execução fiscal.

Em 1997, a Medida Provisória nº 1.621-30, que, mais tarde, se tornaria a Lei nº 10.522/2002, introduziu a obrigatoriedade do depósito prévio de um percentual de trinta por cento dos valores controvertidos para se recorrer de decisão na esfera do contencioso administrativo tributário.

No entanto, a jurisprudência que se encontrava consolidada desde 1997, foi alterada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por nove votos a um, em sessão realizada em 28 de março de 2007, que declarou a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33

do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, fundamento legal para a exigência do depósito prévio para os recursos administrativos.

A obrigatoriedade do depósito recursal prévio mostrou-se polêmica desde a sua implantação, tendo sido contestada enfaticamente pelos consumidores e objeto de discussões jurisprudenciais e doutrinárias.

Antes da pacificação da matéria, de um lado, defendia-se que o depósito recursal ofendia os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, do direito à petição e do direito ao duplo grau de jurisdição. Do outro, sustentava-se que o depósito obrigatório teria natureza de aspecto procedimental do processo administrativo fiscal, visando o desestímulo à utilização dos recursos como atos simplesmente protelatórios. Dessa forma, essa corrente defendia que não estaria assegurado constitucionalmente o duplo grau de jurisdição no âmbito do contencioso administrativo.

Atualmente, o STF apresenta o entendimento de que a lei exorbitava em sua competência ao exigir depósito recursal prévio, por ofensa, principalmente, aos princípios da isonomia, do direito à petição, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição.

Os fundamentos deste entendimento podem ser sumarizados, conforme relação a seguir:

- a) a limitação imposta ao direito recursal pela exigência de depósito prévio afronta o princípio da isonomia, pois estabelece diferenciação em razão

- da situação financeira dos contribuintes (art. 5º, caput, e art. 150, II, Constituição Federal);
- b) o princípio do direito à petição também foi ofendido, uma vez que prevê que a todos são assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, alínea “a”, Constituição Federal);
- c) a Constituição de 1988 estendeu a garantia do devido processo legal aos procedimentos administrativos;
- d) a ampla defesa é exigência do princípio do devido processo legal, sendo inerente ao princípio da ampla defesa a plena utilização dos recursos;
- e) o recurso, na concepção de reexame por autoridade hierarquicamente superior, consagra a existência do princípio do "duplo grau de jurisdição administrativa", que não pode estar condicionado a qualquer ônus financeiro, pois é decorrência do princípio da gratuidade do direito de petição aos poderes públicos (artigo 5º, inciso, XXXIV, alínea "a", Constituição Federal);
- f) os atos administrativos podem, a critério do administrado e dentro da mesma relação jurídica processual, receber dupla análise, sendo que a segunda será feita, gratuitamente, por órgão superior e, quando em sede administrativo-tributária, suspenderá a produção dos efeitos da decisão que lhe precedeu (art. 5º, LV, da CF);
- g) a suspensão da exigibilidade dos créditos nos recursos administrativos, especificamente em sede tributária, decorre diretamente da previsão do

artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, que regula matéria a ele reservada pela Constituição Federal, por meio do artigo 146, inciso III, alínea "b". Por isso, o legislador ordinário não pode alterar tal disposição, acrescentando a ela a exigência de depósito, que, aliás, autonomamente já provoca a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (inciso II do art. 151, do CTN).

A grande vantagem de se discutir a exigibilidade de créditos tributários no âmbito administrativo é o fato do processo administrativo fiscal conferir efeito suspensivo às reclamações e aos recursos, impedindo a cobrança do crédito tributário em discussão. Além disso, é indiscutível que se trata de instrumento valioso de solução de conflitos, tendo em vista ser mais célere e menos dispendioso, tanto para o contribuinte como para o próprio Fisco.

Na mesma linha adotada pela jurisprudência ora dominante, entendo que a imposição da obrigatoriedade do depósito recursal prévio para se recorrer no contencioso administrativo, sem dúvida, fere os princípios constitucionais: da isonomia, do direito à petição, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, cerceando direitos do contribuinte, amplamente garantidos pela Constituição Federal de 1988.

Ainda, sob a ótica de que a República Federativa do Brasil tem a dignidade da pessoa humana como fundamento norteador de todas as relações jurídicas, não haveria “justiça” para aqueles contribuintes que quisessem contestar decisão proferida no âmbito do contencioso administrativo, mas que tivessem negado o acesso a seu direito por fator meramente econômico.

Dessa forma, o depósito recursal prévio, ao invés de promover o bem comum, por meio da introdução de soluções mais rápidas e equânimes para os litígios fiscais, sintonizadas com o esforço da Administração para dar maior eficácia à cobrança dos créditos, mostrou-se, na verdade, medida discriminatória, restritiva de direito e inconstitucional.

Deve ser sempre levado em consideração que a melhor solução do direito é aquela que viabiliza a sua aplicação. A conclusão a que se chegou no estudo sobre o depósito recursal prévio, objeto desta Monografia, é que os vícios de inconstitucionalidade inviabilizaram a sua aplicação.

## REFERÊNCIAS

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria geral do processo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas/1621-30.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1621-30.htm)>. Acesso em: 25 de abril de 2012.

BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direita de Inconstitucionalidade - ADI 1922 MC / DF - Distrito Federal. Tribunal Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerida: Confederação Nacional da Indústria - CNI. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 6 de outubro de 1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+mc+1922%29&pa>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direita de Inconstitucionalidade - ADI 836 MC / DF - Distrito Federal. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional da Indústria - CNI. Requerido: Presidente da República. Relator(a): Min. Francisco Rezek. Brasília, 11 de fevereiro de 1993. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+836%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1049 MC/DF. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. , Relator(a): Min. Carlos Velloso. Brasília, 18 de maio de 1995. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+1049%29&pagina=2&base>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Petição 1343/DF. Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 21 ago. 1997. DJ de 28.8.97, p. 40017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 210246/GO - Goiás. Tribunal Pleno. Reclamante: União Federal. Reclamada: Sociedade Médica Santa Luzia Ltda. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, 12 de novembro de 1997. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+1049%29&pagina=2&base=>>. Acesso em: 2 de maio de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 388359/PE - Pernambuco. Tribunal Pleno. Reclamante: HTM - Distribuidora de Melaço Ltda. Reclamada: União Federal. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 28 de março de 2007. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28re+388359%29&pagina=2&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2012.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo tributário – teoria e prática**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Wagner V.; AQUAROLI, M. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Madras, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel G. **Curso de direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FUX, Luiz; NERY JUNIOR, Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coordenadores). **Processo e consituição – Estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro – Volume 3**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Henrique Savonitti. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2005.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

NEDER, Marcos Vinícius; López, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário – Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Christine Oliveira Peter da; CARNEIRO, Gustavo Ferraz Sales (Coordenadores). **Controle de constitucionalidade e direitos fundamentais – Estudos em homenagem ao professor Gilmar Mendes**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira Silva (Coordenador). **Código tributário nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Comentado e anotado**. 4. ed. Campinas: CS Edições, 2004.

TEIXEIRA, Leila de Souza. **O depósito recursal obrigatório, o princípio da ampla defesa e a concorrência desleal**. Disponível em: <[http://www.padilla.adv.br/teses/deposito.htm#\\_ftn1](http://www.padilla.adv.br/teses/deposito.htm#_ftn1)>. Acesso em: 8 abr. 2012.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coordenador). **Curso avançado de processo civil – Volume 3 – processo cautelar e procedimentos especiais**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.