

ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



ANO III - EDIÇÃO 11 - SETEMBRO DE 2006

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

MP
EDITORA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 11 - SETEMBRO 2006

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD nº 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria nº 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o nº de inscrição 23 – Portaria nº 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)

MP
EDITORA



Revisão Paulo Roberto Ortiz
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Vida & Consciência

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Paulista, 2202, cj. 51
São Paulo-SP 01310-300
Tel./Fax: (11) 3171 2898
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

O DEPÓSITO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUAS INJURIDICIDADES

Diego Diniz Ribeiro

1. O depósito recursal na instância administrativa fiscal

1.1. Da previsão legal

É de praxe, atualmente, que a admissibilidade de um recurso interposto em sede de processo administrativo tributário seja condicionada ao depósito de um determinado valor ou arrolamento de bens até um dado limite.

Tal prática encontra guarida em diversas legislações infra-constitucionais e é utilizada não só pela União, mas também por Estados-membros e Municípios.

A análise, entretanto, das legislações dispare produzidas por esses diferentes entes políticos praticamente inviabilizaria a realização do presente estudo, além de demandar enorme tempo.

Desta feita, faremos aqui um corte metodológico e nos restringiremos a uma análise das exigências de depósitos e arrolamentos impostas aos contribuintes no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Analisaremos, portanto, o art. 32 da Lei nº 10.522/02, que deu nova redação ao art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e que condicionou à prestação de garantia (depósito ou arrolamento) a admissibilidade do recurso interposto em processo administrativo fiscal decorrente da exigência tributária sob a regência da Receita Federal.

Analisaremos, ainda, o art. 126, § 1º, da Lei nº 8.213/91, com a redação que lhe fora atribuída pelo art. 10 da Lei nº 9.639/98, que também subordina a admissibilidade dos recursos destinados ao Conselho de Recursos da Previdência Social ao depósito (não há previsão

legal de arrolamento) de 30% do valor debatido no respectivo processo administrativo fiscal.

Certificaremos que referidas legislações apresentam inconstitucionalidades insuperáveis, devendo, pois, serem banidas do nosso ordenamento jurídico.

2. Contextualização do problema

2.1. O fluxo de positivação da relação jurídica tributária

Antes, contudo, de nos debruçarmos sobre a temática aqui proposta, mister se faz a fixação de certas premissas e, em especial, a contextualização do problema a ser aqui tratado dentro do fluxo de positivação da relação jurídica tributária.

Importante delimitar, para tanto, que referido fluxo nada mais é do que a “dinâmica estabelecida para que o direito percorra todas as instâncias, das normas constitucionais delineadoras de competências, até as normas terminais, de máxima concretude e individualidade”.¹

Tal mister deve partir da análise do direito tributário à luz da Constituição Federal, pedra angular do nosso ordenamento jurídico², devendo ainda esse labor exegetico preliminar se debruçar sobre as denominadas normas de competência tributária.³

1. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo: análise do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. *Processo tributário analítico*, XXX.

2. Na verdade, a análise de qualquer tema em direito deve partir sempre da Carta Republicana. eis que ela é a regra máxima em nosso ordenamento jurídico, cabendo às demais normas extrair da Constituição Federal seu fundamento de validade. Segundo ensina Klaus E. Rodrigues Marques, isso decorre do fato de que “o sistema do direito positivo é composto por uma integração normativa de fatos segundo valores, que estão dispostos numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, tanto formal quanto material [...] as normas figurativamente designadas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores, e estas, em última análise, têm como suporte a norma mais elevada do sistema, a Constituição Federal” (*O duplo grau no processo administrativo e a exigência de depósito para admissibilidade de recursos administrativos em matéria fiscal*, no prelo).

3. Segundo leciona Roque Antônio Carrazza, “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” (*Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 429).

Como é sabido, referidas normas atribuem aos diferentes entes tributantes aptidão para criar tributos. Como leciona Camila Vergueiro, "tais regras permitem pressupor a existência de relações entre o Estado e o particular, segundo as quais o primeiro estará apto a exigir do segundo parcela do patrimônio deste para que aquele possa manter suas atividades e atingir seus fins".⁴ É exatamente aí que se inicia o fluxo de positivação da relação jurídica tributária.

Não basta, entretanto, a existência de tais normas de competência para que mencionado fluxo chegue ao seu fim. Necessário se faz que sobredita aptidão seja efetivamente exercitada pelos seus detentores. Em outros termos, torna-se indispensável o advento da regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz, ou norma padrão de incidência, trata-se de norma geral e abstrata, que traz em seu antecedente uma determinada hipótese fática que, uma vez ocorrida no mundo fenomênico, implicará no surgimento da relação jurídico-tributária prescrita no seu conseqüente. Resumidamente, poder-se-ia afirmar que a regra-matriz é a norma instituidora de um dado tributo.

Ocorre que, para pôr fim ao fluxo de positivação da relação jurídico-tributária, não basta a mera criação da norma padrão de incidência, nem a simples subsunção de uma dada circunstância fática à hipótese normativa da regra-matriz.

Ainda se faz necessário que a subsunção aludida seja vertida em linguagem competente (linguagem técnico-jurídica), i.e., seja introduzida no universo jurídico por meio de um mecanismo habilitado pelo sistema para esse fim. Esse veículo introdutor nada mais é do que a figura do lançamento tributário.

É com o lançamento tributário que a obrigação jurídica tributária se individualiza e ganha ares de concretude. A partir desse momento torna-se possível precisar os atores dessa relação, bem como delimitar os direitos e obrigações de cada um deles:

4. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. *Processo tributário analítico*, XXX.

O lançamento não exaure o processo de positivação do direito tributário, o que somente ocorrerá se o contribuinte efetuar espontaneamente o pagamento da prestação objeto da obrigação tributária. Em caso de não-pagamento espontâneo do crédito pelo sujeito passivo da obrigação tributária, uma série de outros atos se sucederá, prolongando a cadeia do processo de positivação, como, *v.g.*, a inscrição em dívida ativa.⁵

Dentre os diferentes atos capazes de prolongar o fluxo de positivação sobredito, encontramos alguns que antecedem a inscrição em dívida ativa e a conseqüente expedição da CDA, tais como as figuras da impugnação e do recurso administrativo.

É exatamente nesse esboço aqui retratado que reside o problema que nos propomos a analisar, eis que, como vimos, para que o contribuinte possa recorrer das decisões proferidas em sede de "primeira instância administrativa", há a exigência do malfadado depósito, como condição de admissibilidade de referido recurso, exigência que, *data venia*, temos por absolutamente inconstitucional pelas razões a seguir expostas.

3. As diferenças entre o depósito recursal no processo administrativo e a penhora no processo executivo fiscal

Mais uma vez, antes de se iniciar a análise sobre as inconstitucionalidades que pairam sobre o depósito recursal em processo administrativo fiscal, insta delimitar a diferença existente entre a figura desse instituto com o da penhora em sede de ação exacional.

Tal distinção faz-se mais do que necessária, eis que alguns doutrinadores procuram equiparar referidos institutos com o escopo de justificar a malsinada figura do depósito recursal.

Aliás, tratando do tema, Alberto Xavier assim professora:

5. PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. *Processo tributário analítico*, XXX.

Não é idêntica a situação jurídica do particular na impugnação em processo administrativo e nos embargos à execução, pois nestes a execução iniciou-se com base em título executivo já constituído, que declara a existência de dívida certa e líquida, o que justifica a exigência de prestação de garantias para que a execução se suspenda, enquanto na impugnação administrativa visa-se apenas discutir a legalidade do lançamento tributário, independentemente de uma execução em curso ou a instaurar, pelo que não se justifica subordinar a própria discussão a caução prévia.⁶

Percebe-se que a norma que trata da penhora a prevê como verdadeira condição de procedibilidade para a oposição de embargos à execução fiscal. Trata-se, portanto, de norma jurídica de cunho processual, perfeitamente amparada pelo nosso ordenamento jurídico, na medida em que a ação exacional vê-se calcada em título executivo com pressuposto de certeza e liquidez, diferentemente do que ocorre em sede de impugnação ou recurso administrativo.

Ora, no âmbito do processo administrativo fiscal, não há acerto de contas ou satisfação de crédito, pois inexistia ainda título executivo passível de ser exigido. Há, na verdade, a revisão de um ato administrativo, qual seja, o ato do lançamento.

Ademais, a natureza da norma que prevê a figura do depósito recursal é completamente distinta daquela que trata da penhora, uma vez que esta apresenta um cunho processual, enquanto aquela se reveste de uma natureza de direito material.

Tal conclusão é mais do que certa, na medida em que as normas que previram a figura do depósito recursal nada mais fizeram do que criar uma nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, norma essa de notório cunho material.

Hoje, a simples interposição do recurso administrativo não é mais suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário. É necessário que o contribuinte providencie, além da interposição de mencionado recurso, o depósito de um determinado valor que

6. Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101, 2004, p. 15.

está sendo debatido no processo administrativo fiscal, para que, só então, a exigibilidade do crédito questionado seja suspensa.

Patente, por essas razões, as distinções existentes entre a penhora em processo executivo fiscal (instituto de natureza processual) e o depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal (instituto de natureza material), não sendo possível, portanto, justificar-se a existência desse último pela existência do primeiro.

4. As injuridicidades do depósito recursal no processo administrativo fiscal

4.1. Da ofensa ao art. 146, III, b, da CF

Como vimos no tópico anterior, partimos da premissa que a figura do depósito recursal apresenta natureza jurídica de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. As normas que tratam desse mencionado instituto apresentam, portanto, cunho de direito material.

Afirma-se isso pois, como antecipado, a interposição de recursos em sede de processo administrativo fiscal federal não tem mais o condão, por si só, de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Torna-se imprescindível que, juntamente com o sobredito recurso, o contribuinte providencie o depósito de um dado valor ou o arrolamento de bens.

Percebe-se, dessa feita, que as Leis nº 10.522/02 e nº 8.213/91, ao veicularem a figura do depósito para a interposição de recurso em processo administrativo fiscal, nada mais fizeram do que, de forma absolutamente inconstitucional, criar uma nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Registre-se, desde já, a inconstitucionalidade das aludidas legislações, na medida em que elas afrontam o disposto no art. 146, III, b, da CF.⁷

7. "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária".

O mencionado dispositivo constitucional reservou à lei complementar o trato de determinadas questões em matéria tributária, dentre as quais se destacam aquelas atinentes a obrigação, prescrição e lançamento tributário.

Não obstante, o constituinte nacional também subordinou outra importante questão tributária ao julgo da lei complementar, qual seja, o crédito tributário, sendo que, “no que concerne ao ‘crédito’, inegavelmente a matéria mais relevante é a relativa à ‘suspensão da sua exigibilidade’”.⁸

Percebe-se, assim, que leis ordinárias, como as aqui tratadas, jamais poderiam versar sobre questões atinentes ao crédito tributário, uma vez que a Carta Republicana de 1988 elegeu a lei complementar como a única fonte competente para tanto.⁹

Aliás, como ensina Klaus E. Rodrigues Marques, é “importante frisar que a expressão ‘nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo’ constante no art. 151, III, do Código Tributário Nacional, não outorga competência, como quer fazer crer o Fisco, ao legislador ordinário para criar condições para o exercício do recurso administrativo”.¹⁰

Chega a soar deselegante repetir o óbvio, mas peço vênica para reiterar que referida expressão autoriza o legislador ordinário a, tão-somente, *regulamentar* o processo administrativo tributário, tratando, pois, de questões procedimentais, prazos, competência e estruturação dos órgãos da Administração habilitados para julgar o processo administrativo fiscal, além de outras questões congêneres.

Se assim não fosse, do que adiantaria a Constituição Federal estatuir, expressa e claramente, que as questões atinentes ao crédito tributário estão reservadas à lei complementar se tal legislador, no uso dessa atribuição, pudesse delegar tal mister ao legislador

8. XAVIER, Alberto Xavier. *Op. cit.*, p. 32.

9. Nesse esteio, observa-se o seguinte julgado: “A interposição da reclamação ou recurso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN, já é condição suficiente para ensejar a suspensão do crédito tributário, sendo que essa norma tem natureza de lei complementar, não podendo ser alterada por lei ordinária” (TRF, AMS 2000.61.13.002860-3, rel. Des. Suzana Camargo, 22.9.2003, grifo nosso).

10. *Op. cit.*

ordinário? Sobredita disposição constitucional seria desprovida de qualquer sentido, vazia de qualquer conteúdo, o que, s.m.j., nos parece absurdo.

Cumpre, mais uma vez, trazer à baila as lições de Alberto Xavier, quando afirma que “a competência para legislar sobre ‘crédito tributário’ é reservada e indelegável”.¹¹ Afirma, ainda, que em caso contrário, “ocorreria, nas relações entre lei complementar e lei ordinária, fenômeno similar ao que, nas relações entre lei ordinária e regulamento, é denominado de ‘deslegalização’ e ‘degradação do grau hierárquico’”.¹²

Notória é, portanto, essa primeira inconstitucionalidade das leis ordinárias aqui tratadas, na medida em que criou nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em total descompasso com o prescrito no art. 146, III, b, da CF.

4.2. Da ofensa ao princípio da ampla defesa

Como é sabido, o art. 5º, LV, da CF estabelece 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”.

A grandeza desse dispositivo legal dispensa maiores comentários, na medida em que veicula importantes garantias individuais (ampla defesa e contraditório), ambas alçadas ao *status* de cláusulas pétreas em nosso ordenamento jurídico. Trata, ademais, dos corolários lógicos do princípio do devido processo legal, que, por sua vez, constitui verdadeiro alicerce para a existência de um Estado Democrático de Direito.

Percebe-se, pois, que, em razão da demasiada importância da referida norma, essa deve ser interpretada de forma a se extrair a sua máxima efetividade ou eficácia. Ensina Jorge Miranda que para

11. *Op. cit.*, p. 33.

12. *Idem, ibidem.*

“uma norma fundamental tem de ser atribuído o sentido que mais eficácia lhe dê”.¹³

Assim, fazendo a dicotomia do referido dispositivo constitucional e restringindo nossa análise ao princípio da ampla defesa, entendemos ser esse o direito que o indivíduo tem de não só integrar, mas de participar efetivamente da relação processual que faz parte, com amplos poderes de produção de provas e de convencimento, não podendo qualquer questão relevante para sua defesa ficar à margem da cognição de todos os órgãos de julgamento cabíveis para o caso em comento.

Dessa feita, sempre que tratarmos de ampla defesa, devemos abordá-la de forma substancial e não meramente formal, sob pena de fazermos tábula rasa de tão importante princípio.

Partindo de tais premissas, a garantia da ampla defesa não se restringe à oportunidade que o contribuinte tem de, na seara de processo administrativo fiscal, impugnar um determinado lançamento ou de produzir provas que invistam contra referido ato administrativo.

Mais do que isso, o contribuinte necessita da garantia de que tal impugnação e suas provas serão efetivamente capazes de influenciar no julgamento a ser realizado pela Administração.

Tais garantias, por seu turno, são imprescindíveis para a realização efetiva, plena, substancial da ampla defesa. Sem elas, a efetividade máxima a ser extraída desse princípio restará prejudicada, reduzindo-o – repita-se – a mera formalidade.

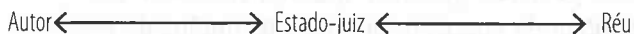
É exatamente por conta disso, *i.e.*, para que a ampla defesa seja realizada de forma plena e substancial, que determinados pressupostos devem ser obrigatoriamente respeitados no transcorrer do processo administrativo.

O primeiro desses pressupostos é a existência da paridade de posições entre os atores que compõem a relação processual-administrativa. Fisco e contribuinte devem estar em pé de igualdade, até mesmo para que tenham armas igualmente fortes e capazes

13. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 261.

de convencer aquele que será o responsável pelo julgamento da lide administrativa.

Ocorre que, para tanto, torna-se indispensável à existência de um julgador isento e equidistante das partes. Aliás, tal assertiva não nos traz qualquer novidade, eis que decorre da estruturação lógica da relação processual (seja ela judicial ou administrativa) e que pode ser graficamente assim representada:



Tal gráfico demonstra, claramente, que o responsável pelo julgamento de um determinado processo (judicial ou administrativo) deve estar sempre em posição diferenciada e equidistante das próprias partes. Esse cuidado é fundamental para que os litigantes possam, de forma igualitária, influenciar o sobredito julgador acerca das suas razões.

Nesse esteio, podemos afirmar que a consecução substancial da ampla defesa depende, necessariamente, da existência de uma relação processual (administrativa ou judicial) nos exatos moldes em que fora há pouco representada.

Caso contrário, mencionado princípio constitucional (ampla defesa) apresentar-se-á defeituoso, já maculado por um vício insuperável, capaz de prejudicar a validade de todo o processo administrativo.

Tecidas tais considerações e fixadas tais premissas, cumpre-nos agora observar se a relação processual fiscal federal desenvolvida em “primeira instância administrativa” subordina-se a tais limites.

A solução para tal problemática existiria caso pudéssemos responder positivamente a todas as questões a seguir formuladas:

(i) A impugnação apresentada pelo contribuinte em sede de processo administrativo fiscal federal é julgada por órgão equidistante das partes litigantes?

(ii) O julgador da referida impugnação é pessoa isenta para o exercício desse mister?

(iii) Referida impugnação é julgada por órgão paritário?

(iv) Há de fato “julgamento” ou mera revisão de ato administrativo por superior hierárquico?

Com a devida vênia, parece-me que nenhuma, absolutamente nenhuma, das questões alhures formuladas podem ser respondidas afirmativamente, o que por si só já seria mais do que suficiente para demonstrar que inexistente ampla defesa em “primeira instância administrativa”.

Para se chegar a tal conclusão, basta uma singela análise do processo administrativo fiscal federal em sua “primeira instância”. Referido processo é instaurado por um agente fiscal que trabalhará no sentido de apurar a existência ou não de tributo a ser lançado.

Em caso positivo, ou seja, apurando a existência de tributo devido, o agente fiscal providenciará a notificação do contribuinte para que este efetue o correspondente pagamento ou apresente defesa cabível.

Uma vez apresentada a defesa supramencionada, a mesma será objeto de “julgamento”, ou melhor, análise pelo superior hierárquico do agente fiscal responsável pela autuação, ou seja, por outro representante (hierarquicamente superior) da parte interessada (Fisco) na aludida autuação.

Ora, referido modelo torna impossível o tratamento paritário das partes litigantes. Mais do que isso, remete-nos aos tristes tempos de processos inquisitórios, em que os órgãos acusadores e julgadores confundiam-se em um só. Inexiste, portanto, equidistância do julgador para com as partes litigantes.

Na verdade, há, em “primeira instância administrativa”, uma mera “revisão” do ato de lançamento que, exceto em casos absurdamente teratológicos, nunca é modificado; um verdadeiro teatro “de faz-de-conta”.¹⁴

14. O douto advogado José Rubens Hernandez, em artigo em que também se insurge contra a exigência do depósito recursal para os casos sob a regência do INSS, afirma, quase em tom de desabafo, que “a despeito de não haver estatísticas sobre esse assunto, praticamente são desconhecidas decisões dos órgãos regionais, que correspondem à primeira instância administrativa do INSS, favoráveis aos interesses dos contribuintes. O autor deste artigo, por exemplo, em doze anos de advocacia nunca viu nenhuma” (INSS: a exigência (indevida) de depósito recursal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 36, 1998, p. 80).

Percebe-se, pois, que a ampla defesa aqui pregada, ou seja, aquela que se apresenta de forma substancial, plena, só existe, em sede de processo administrativo fiscal federal, no âmbito da segunda instância administrativa (na realidade, primeira instância administrativa, eis que somente em sede recursal o contribuinte vai deparar com um julgamento no sentido técnico e efetivo do termo).

Resumidamente, quer-se dizer que inexistente ampla defesa na chamada “primeira instância administrativa”. Tal princípio constitucional só tem eficácia plena no âmbito da segunda instância administrativa, oportunidade em que a relação processual administrativa começará a se formar angularmente, diante de um órgão julgador isento e equidistante das partes litigantes.

Desta feita, subordinar o julgamento do recurso administrativo nos processos fiscais à exigência do depósito implica em anular o princípio da ampla defesa, eis que – frise-se – esta só se perfaz de forma substancial nesse momento, *i.e.*, após a interposição do recurso administrativo e o seu conseqüente julgamento pelas instâncias administrativas superiores.

5. A posição do STF sobre o tema

Como é sabido, o Pretório Excelso já decidiu que a exigência exarada nas normas aqui mencionadas reveste-se de constitucionalidade. Partiu, todavia, do pressuposto de que a figura do depósito não mitigaria o princípio do devido processo legal, muito menos dos seus corolários lógicos (contraditório e ampla defesa), eis que o processo administrativo não se sujeitaria obrigatoriamente à figura do duplo grau de jurisdição.

Admite, pois, que a subordinação do processo administrativo à “primeira instância administrativa” seria suficiente para consagrar o devido processo legal e que, portanto, a supressão da instância recursal não seria óbice para a realização deste princípio constitucional e seus consectários lógicos.

Todavia, em momento algum, o STF apreciou a questão sob a ótica aqui abordada, qual seja, de que o devido processo legal e, em especial, a ampla defesa substancial só começam a existir após a interposição de recurso administrativo, ou seja, quando da apreciação do processo administrativo pelas instâncias superiores, pois somente nessa oportunidade o contribuinte vê-se subordinado a um processo dialético (acusatório e não inquisitório), em que o órgão julgador é parte isenta, paritária e equidistante das partes litigantes.

Tal fato, por si só, já seria suficiente para instigar nova manifestação do aludido Tribunal Superior. Não obstante, outro fator importante deve ser considerado para se levar a cabo tal provocação; as decisões proferidas pelo STF que julgaram constitucional a exigência do depósito recursal decorreram de julgamentos com votações apertadas, sendo que três dos votos vencedores à tese pró-Fisco foram proferidos por Ministros atualmente aposentados, *i.e.*, que não mais integram os quadros do Pretório Excelso.

Ademais, a nova composição do STF tem sinalizado com a possibilidade de rever tal posicionamento¹⁵, consoante se observa, exemplificativamente, da decisão recentemente proferida pelo Ministro Marco Aurélio, a seguir transcrita:

15. Nesse diapasão, confere-se recente decisão da lavra do Min. Joaquim Barbosa: "A constitucionalidade da exigência de depósito prévio como condição para conhecimento de recurso na esfera administrativa tributária está sob exame do Pleno do STF, nos REs 389.383 e 390.513, ambos relatados pelo ministro Marco Aurélio e que se encontram em meu gabinete, em virtude de pedido de vista. A simples admissão, para julgamento pelo Plenário, de recursos ou outras ações relativos a matérias já pacificadas no seio desta Corte, embora sirva como indicio de possível modificação da orientação firmada, não induz necessariamente à expectativa de que o sentido da jurisprudência do Tribunal será invertido. No caso dos autos, contudo, o fundamento constitucional invocado para afastamento da exigência é, em primeira análise, verossímil. A urgência da tutela justifica-se ante à iminência da sessão em que será apreciado o recurso do contribuinte. Do exposto, concedo a medida cautelar requerida, *ad referendum* da Turma, para imprimir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto da decisão em Apelação em Mandado de Segurança 2002.38.00.042074-9, que tramitou no TRF da 1ª Região, até final julgamento da questão pelo Plenário. Comunique-se o teor desta decisão à ré. Cite-se. Publique-se e intimem-se. Brasília, 21 de fevereiro de 2005" (D.O.U. de 25/02/2005).

A Primeira Turma afetou ao Plenário os Recursos Extraordinários nºs 388.359, 389.383 e 390.513 a versarem sobre a inconstitucionalidade da exigência de depósito para a admissibilidade de recurso administrativo. Ante a possibilidade de revisão do entendimento sobre a matéria, tendo em vista a nova composição da Corte, determino o sobrestamento deste processo. (STF, RE 419.257-8, rel. Min. Marco Aurélio, 19.3.2004, *DJ* 14.4.2004)

Latente é, pois, a possibilidade de mudança na jurisprudência do STF, face a sua nova composição, sendo esse, inclusive, um dos motivos que nos ensejou a novamente tratar de um tema aparentemente esquecido pela doutrina.

6. Conclusões

Diante de todo o proposto, conclui-se que:

(i) O art. 32 da Lei nº 10.522/02, que deu nova redação ao art. 33 do Decreto nº 70.235/72, bem como o art. 126, § 1º, da Lei nº 8.213/91, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 10 da Lei nº 9.639/98, subordinaram a interposição de recursos administrativos em sede de processo fiscal federal à realização de depósito ou arrolamento de bens por parte do contribuinte.

(ii) A penhora em processo executivo fiscal (instituto de natureza processual) e o depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal (instituto de natureza material) não se assemelham, não sendo possível, portanto, justificar a existência deste último instituto pela do primeiro.

(iii) Os dispositivos legais alhures mencionados criaram nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em total descompasso com o disposto no art. 146, III, *b*, da CF.

(iv) O princípio da ampla defesa deve ser interpretado de forma substancial, de modo a se extrair sempre a sua máxima efetividade ou eficácia.

(v) A efetivação da ampla defesa pressupõe a existência de um processo dialético, angular, com um órgão julgador paritário

e equidistante das partes litigantes, sob pena de referido princípio tornar-se inócuo. A “primeira instância administrativa” em sede de processo fiscal federal, por sua vez, não apresenta tais pressupostos, consistindo em verdadeiro “processo” inquisitório, em que a parte acusadora também atua como julgador, razão pela qual não há que se falar em ampla defesa nesse instante.

(vi) A ampla defesa substancial só existe no processo administrativo fiscal federal em grau de recurso, pois apenas nesse momento a lide será apreciada por um órgão paritário, isento e equidistante das partes litigantes. Somente aí é que se torna possível falar em processo acusatório ou dialético, em que as partes litigantes atuam em pé de igualdade, ou seja, com igualdade de armas.

(vii) Condicionar o acesso à segunda instância administrativa à efetivação de depósito ou arrolamento seria, por conseguinte, esvaziar a ampla defesa substancial de qualquer eficácia.

(viii) Embora o posicionamento atual do STF seja pela constitucionalidade do depósito/arrolamento, tal quadro pode ser revertido, eis que os julgados que consolidaram tal entendimento no Pretório Excelso restringiram-se a analisar a questão da ampla defesa sob a ótica do duplo grau de jurisdição. Ademais, em razão da sua nova composição, o aludido Tribunal Superior tem acenado, por meio de recentes julgados, com a possibilidade de rever o entendimento firmado pela constitucionalidade do depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal federal.