

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO AO
SECRETÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ESTADUAL**

CAROLINE MARIA DE FARIA

Rio de Janeiro
2019 / 2º semestre

CAROLINE MARIA DE FARIA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO AO
SECRETÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ESTADUAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Me. Bruno Maurício Macedo Curi** e co-orientação da **Professora Ms. Raisa Duarte da Silva Ribeiro**.

Rio de Janeiro
2019 / 2º semestre

CIP - Catalogação na Publicação

F224 (Faria, Caroline Maria de
A (in)constitucionalidade do Recurso Hierárquico
ao Secretário no Processo Administrativo Fiscal
Estadual / Caroline Maria de Faria. -- Rio de
Janeiro, 2019.
60 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.
Coorientadora: Raisia Duarte da Silva Ribeiro.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Direito Tributário. 2. Processo
Administrativo Fiscal Estadual. 3. Recurso
Hierárquico ao Secretário de Fazenda. 4.
Inconstitucionalidade. I. Curi, Bruno Maurício
Macedo, orient. II. Ribeiro, Raisia Duarte da
Silva, coorient. III. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

CAROLINE MARIA DE FARIA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO AO
SECRETÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ESTADUAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Me. Bruno Maurício Macedo Curi** e co-orientação da **Professora Ms. Raisal Duarte da Silva Ribeiro**.

Data da Aprovação: ___/___/____.

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Me. Bruno Maurício Macedo Curi

Co-orientadora: Prof^a. Ma. Raisal Duarte da Silva Ribeiro

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2019 / 2º semestre

AGRADECIMENTOS

Nos últimos cinco anos eu vivi uma belíssima jornada, que não foi nada fácil, mas que eu nunca teria conseguido sem o apoio dos meus pais, Arlete e Luiz. Por isso, gostaria de agradecer primeiramente à minha mãe, Arlete, minha rainha, que fez absolutamente tudo por mim sempre, que me levou pontualmente ao colégio às 6h da manhã durante anos e que, claro, foi a primeira pessoa pra quem contei quando passei na FND. Sem o apoio dela e toda sua confiança em mim, eu nunca teria acreditado que seria capaz de morar tão longe da minha família, com tão pouca idade.

Em segundo lugar, gostaria de agradecer ao meu pai, Luiz Antônio, que sempre me inspirou a correr atrás do que eu queria, porque a graça da vida é falar “eu suei, mas conquistei”. Agradeço imensamente a confiança de me deixar sair de casa aos 17 anos e de me apoiar quando soube que meu grande sonho era me formar em uma Universidade Federal como a UFRJ.

Mãe, pai, sem vocês eu não seria nada e eu não teria chegado tão longe. Amo vocês mais do que tudo na vida.

Gostaria também de agradecer aos meus irmãos, Rhuan e Brayer, simplesmente por serem meus irmãos mais velhos. Vocês conquistaram tanto sendo tão novos e, por isso, também me inspiro muito em vocês.

Ainda, gostaria de agradecer à minha grande amiga, Luana, que me ajudou mais do que eu jamais poderei retribuir. Lu, você tem uma alma muito doce e eu te amo infinitamente. Agradeço às minhas colegas de casa, Marina e Tainá, por todo o apoio emocional que compartilhamos no nosso tempo juntas. Agradeço também a todos os meus colegas da faculdade e de estágio, porque cada um de vocês me fez crescer um pouco mais. Ainda, digo meu muito obrigada ao meu amor, por todo o tempo que ficou ao meu lado e acreditou em mim.

Agradeço aos mestres e professores que tive, bem como aos meus supervisores de estágio. Aprendi mais com vocês do que jamais acreditei que era possível. Muito obrigada por cada ensinamento e por toda a paciência que tiveram comigo. Ao Bruno e Raísa, meus orientadores, obrigada por toda a atenção.

Finalmente, agradeço a Deus, por sempre iluminar meu caminho e me dar forças quando eu acredito que tudo está perdido.

RESUMO

O tema do presente estudo é “A (in)constitucionalidade do Recurso Hierárquico ao Secretário no Processo Administrativo Fiscal Estadual” e o objetivo é analisar se há possível inconstitucionalidade quanto a previsão do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda contra decisões do Conselho de Contribuintes, no âmbito da Administração Tributária Estadual. Importa ressaltar que se questiona a (in)constitucionalidade do referido recurso aqui porque, em alguns Estados, a previsão é que somente a Fazenda Estadual pode recorrer ao Secretário, que é também um representante da Fazenda, o que causa um certo estranhamento sobre o quão parcial este ente será ao julgar esse recurso em última instância. Para este estudo se concretizar, a técnica de pesquisa utilizada consistirá em análise de documentação indireta, quais sejam: pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. O trabalho será dividido em três capítulos.

PALAVRAS-CHAVE

Processo Administrativo Tributário Estadual; Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The subject of the present study is “The (un)constitutionality of the Hierarchical Appeal to the Secretary in the State Tax Administrative Proceeding” and the objective is to analyze if there is a possible unconstitutionality regarding the prevision of the Hierarchical Appeal to the Secretary of Finance against decisions of the Taxpayers Council, in the sphere of State Tax Administration. It is important to note that the (un)constitutionality of the appeal is questioned here because, in some States, the prediction is that only the State Treasury can appeal to the Secretary, who is also a representative of the Treasury, which causes a certain estrangement about how This will be partially judged by the appeal. For this study to be realized, the research technique used will consist of indirect documentation analysis, namely: documentary research and bibliographic research. The work will be divided into three chapters.

KEYWORDS

State Tax Administrative Proceedings; Hierarchical appeal to the Secretary of Finance; Unconstitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	12
2.1 Fases Do Processo Administrativo Fiscal Estadual	15
2.2 Fundamentos do Processo Administrativo Fiscal	18
2.2.1 Princípios constitucionais relacionados ao direito material tributário	19
2.2.1 Princípios constitucionais relacionados à administração pública	21
2.2.1 Princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal.....	23
3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO AO SECRETÁRIO.....	28
3.1 Argumentos pela constitucionalidade do Recurso Hierárquico e o princípio da legalidade	29
3.1.1 Princípio da isonomia.....	30
3.1.2 Princípio da imparcialidade	30
3.1.3 Princípio da legalidade	31
3.2 Argumentos pela inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico e o princípio da legalidade	31
3.2.1 Princípio da imparcialidade	31
3.2.2 Garantia a ampla defesa	32
3.2.3 Princípio do duplo grau de jurisdição	33
3.2.4 Princípio do devido processo legal	34
3.3 Panorama doutrinário e legislativo sobre a previsão da instância especial	36
3.3.1 A discrepância quanto à existência do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda do Estado nas legislações estaduais: um comparativo.....	36
3.3.2 O Recurso Hierárquico no Estado do Rio de Janeiro e o entendimento doutrinário sobre esse tipo de instância especial	40
4 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE O RECURSO HIERÁRQUICO AO SECRETÁRIO.....	46
4.1 Posicionamento Jurisprudencial Do Superior Tribunal De Justiça.....	46
4.2 Posicionamento jurisprudencial do supremo tribunal federal	52

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar a (in)constitucionalidade da expressa previsão na legislação estadual da possibilidade de interposição do Recurso Hierárquico contra decisões do Conselho de Contribuintes, no âmbito da Administração Tributária Estadual. Ressalte-se que o Recurso Hierárquico, no âmbito da administração fiscal estadual, é entendido como uma instância especial, a qual existe em alguns estados brasileiros para questionar as decisões das Câmaras e/ou do Conselho Pleno ou, em outras palavras, dos órgãos colegiados do Conselho de Contribuintes, que são a segunda instância do Processo Administrativo Fiscal Estadual.

A finalidade deste trabalho, portanto, é trazer fundamentos jurídicos para comprovar a eventual inconstitucionalidade de tal recurso, da forma que ele é previsto por alguns estados, quando estes objetivam especificamente gerar benefício à Fazenda Estadual, ainda que isso gere insegurança jurídica às decisões do Conselho de Contribuintes. Digo insegurança pois é o que se entende a partir da existência de uma instância a qual o contribuinte não possa recorrer e que, naturalmente, será parcial à outra parte [Fazenda], a qual, de fato, pode recorrer.

A relevância desse tema se dá em razão da grande quantidade de casos que são levados ao judiciário após julgamento do recurso ao Secretário de Fazenda, o qual decide a favor da Fazenda, reformando a decisão favorável ao contribuinte e proclamando decisão irrecurável pela via administrativa – o que é injusto e desrespeitoso com o contribuinte, visto que este recurso baseia-se na parcialidade de julgamento do Secretário de Fazenda para julgar em instância especial, a quem somente o Fisco pode recorrer.

Percebe-se que ordenamento jurídico brasileiro atualmente tem dado maior atenção aos princípios da celeridade e efetividade processual¹, bem como tem buscado adotar métodos extrajudiciais para a resolução de conflitos, com o objetivo de “desafogar” o Judiciário, razão pela qual, por exemplo, a audiência de mediação e conciliação pode ocorrer a qualquer tempo. Nesse sentido, causa estranheza perceber que, apesar de existir a possibilidade do contribuinte

¹ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 31.

impugnar administrativamente uma cobrança tributária supostamente indevida, de forma a não necessitar recorrer ao Judiciário para solução de sua demanda, a instância especial da Administração é um ente político e parcial, representante da Fazenda, que certamente julgará sempre a favor do Fisco.

Assim sendo, a previsão dessa instância especial aparenta violar os princípios fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 (CF), ao não dar chance ao contribuinte para defender-se na amplitude necessária, desrespeitando a necessidade de haver um processo justo. Logo, este estudo focará em embasamentos que comprovem a inconstitucionalidade da existência do Recurso em questão – ou, pelo menos, inquiete e faça os leitores refletirem sobre o assunto –, para que o contribuinte não tenha seus direitos e garantias ignorados, visto que não faz sentido haver uma instância especial que seja parcial.

Para atingir o objetivo em questão, a técnica de pesquisa que será utilizada consistirá em análise de documentação indireta, quais sejam: pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. A pesquisa documental abarcará o estudo de documentos como leis, sentenças, acórdãos, portarias, que possam ser encontrados em arquivos públicos ou particulares, sites da internet e bibliotecas. Já a pesquisa bibliográfica consistirá no estudo de livros, artigos e periódicos (revistas e boletins), que possam ser encontrados em bibliotecas ou arquivos digitais.

Quanto ao método de abordagem do tema, o presente trabalho será dividido em três capítulos. O primeiro capítulo discorrerá sobre o Processo Administrativo Tributário, explicitando: (i) quais são as fases do Processo Administrativo Fiscal Estadual (instauração, defesa, julgamento em primeira instância, recurso ao Conselho de Contribuintes, julgamento em segunda instância e julgamento na instância especial, em decorrência do Recurso Hierárquico) e como funciona cada uma delas; (ii) bem como quais são os fundamentos que devem percorrer o processo.

O segundo capítulo adentrará na discussão sobre a (in)constitucionalidade do Recurso Hierárquico ao Secretário, apresentando os argumentos geralmente utilizados para defesa da constitucionalidade e da inconstitucionalidade do referido recurso e, após, expondo um panorama doutrinário e legislativo sobre a previsão da instância especial. Nesse segundo momento, vale ressaltar que, para a construção do panorama legislativo, serão analisadas as legislações que dispõem sobre o Processo Administrativo Tributário das regiões Sul e

Sudeste. Após, será apresentado o entendimento doutrinário sobre o tipo de instância especial prevista na legislação administrativa tributária do Rio de Janeiro, qual seja, o Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda.

Por fim, o terceiro e último capítulo apresentará o posicionamento jurisprudencial dos tribunais superiores em relação ao Recurso Hierárquico ao Ministro e ao Secretário de Fazenda, visto que o entendimento do primeiro servirá como precedente para o segundo.

2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O Processo Administrativo Tributário é o responsável por solucionar os eventuais conflitos existentes entre o Fisco e o contribuinte, sendo, portanto, uma sucessão de atos administrativos que convergem para uma decisão proferida por autoridade administrativa em matéria fiscal.²

Observe-se que não serão discutidos aqui os diversos posicionamentos doutrinários sobre o tema “processo e procedimento”. Quanto ao processo tributário, elege-se neste momento o posicionamento de James Marins para o qual o dualismo procedimento/processo deve-se enfrentar em três distintos regimes jurídicos: a) Procedimento deve ser entendido como o percurso necessário para a realização do ato de lançamento e, até mesmo, da fiscalização tributária e da imposição de penalidade; b) processo visto como meio de se resolver conflitos fiscais no âmbito administrativo; c) processo entendido como meio de se resolver conflitos fiscais na esfera judicial.³

Seja o Processo Administrativo Tributário no âmbito federal, estadual ou municipal, certo é que se deve, obrigatoriamente, respeito aos ditames constitucionais, haja vista a Constituição Federal figurar atualmente como centro do ordenamento jurídico brasileiro.⁴

Dessa forma, impende destacar que este trabalho aborda o Processo Administrativo Tributário no âmbito estadual, ou seja, o processo visto como meio de solução de conflitos fiscais no âmbito administrativo estadual.

Ademais, certo é que na vigência do Estado de Direito, sendo a lei válida para as pessoas comuns e para os Administradores, a Administração não pode simplesmente tomar uma decisão e aplicá-la automaticamente na prática, devendo ser respeitado o devido processo legal.⁵

² MESSIAS, Larisse Campelo. **Processo Administrativo Tributário Estadual: uma breve análise constitucional de sua obrigatoriedade.** Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/3435/processo-administrativo-tributario-estadual-breve-analise-constitucional-obrigatoriedade>>. Acesso em: jun. 2019.

³ Idem.

⁴ Idem.

⁵ Idem.

A própria Constituição no inciso LV, artigo 5º, onde se encontra fundamentado o processo administrativo, aduz: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.⁶

Já no inciso LIV do artigo 5º da CF/88 temos “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Assim, há de se ter em mente este princípio, ressaltando que sua importância se dá não somente por ter natureza constitucional, mas também porque dele decorrem inúmeros outros princípios de direito processual.⁷

Quanto ao abrangente princípio do devido processo legal insculpido no artigo. 5º, IV, da CF/88, Alexandre de Moraes ensina que:

O processo legal configura dupla proteção do indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade e propriedade quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado persecutor e plenitude de defesa. [...]

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares.⁸

Assim, o Processo Administrativo Tributário (PAT) tem o objetivo de regular os atos da administração e do contribuinte relativos à legislação tributária. Em resumo, quando o contribuinte ou pessoa jurídica são notificadas por uma autoridade fiscal, por não terem cumprido adequadamente uma obrigação acessória ou obrigatória do governo, há a possibilidade de defesa por meio do PAT. Este processo, portanto, é uma relação jurídico-processual em que as partes notificadas têm o direito de se defender, juntando provas e explicações necessárias para preservar seus interesses.

Importa observar que o Brasil adota o sistema de “jurisdição una”, com base no art. 5º, inciso XXXV da CF e na Súmula 473 do STF, o que autoriza a administração pública a anular

⁶ MESSIAS, Larisse Campelo. **Processo Administrativo Tributário Estadual: uma breve análise constitucional de sua obrigatoriedade.** Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/3435/processo-administrativo-tributario-estadual-breve-analise-constitucional-obrigatoriedade>>. Acesso em: jun. 2019.

⁷ Idem.

⁸ Idem.

seus próprios atos quando contiverem vício de legalidade, ou poderá também revogá-los por razões de conveniência e oportunidade, ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Esse sistema visa garantir a revisão da atividade administrativa, a fim de se impedir que a opressão estatal se instale. Assim, entende-se como regime de “jurisdição una” aquele em que toda atividade administrativa pode ser revista por outro poder do Estado – no caso do Brasil, o Judiciário.⁹ Sobre o tema, Cleucio Santos Nunes diz o seguinte:

“[...] a decisão do órgão julgador aplicada nos processos ou nos procedimentos administrativos, no sistema de jurisdição una, não tem força de resolver a contenda definitivamente. Havendo insatisfação por parte do particular com o resultado da decisão administrativa, poderá ser demandada a justiça para que se pronuncie.

Nos regimes de única jurisdição, só excepcionalmente o judiciário não poderá rever atos administrativos. Isso ocorre com relação ao mérito do ato, pois que, nesta hipótese, a razão da divergência reside sobre critérios de conveniência e oportunidade, os quais a lei delega ao administrador a função de decidir sobre a aplicação desses critérios nos casos concretos. Se o Poder Judiciário puder ingressar no exame do mérito do ato, correrá o risco de substituir o administrador em suas funções concedidas pela lei, o que poderá caracterizar violação ao princípio constitucional de separação dos poderes (CF, art. 2º).”¹⁰

Isso quer dizer que a decisão administrativa fiscal não produz coisa julgada administrativa, significando a possibilidade de questionamento pelo contribuinte na esfera judicial quando for de seu interesse, no caso de impugnação julgada improcedente no todo ou em parte.¹¹ Ressalte-se que a inexistência de coisa julgada administrativa decorre dos princípios da revogabilidade dos atos administrativos – em razão da possibilidade de impugnação do ato administrativo por via de recurso ao Poder Judiciário ou de a própria Administração rever seus atos – e do controle jurisdicional da Administração.¹²

Dito isso, este capítulo será dividido em dois tópicos, sendo que o primeiro discorrerá sobre as fases do Processo Administrativo Fiscal no âmbito estadual, que são, via de regra: instauração, defesa, julgamento em primeira instância, recurso ao Conselho de Contribuintes e julgamento em segunda instância, sendo que, eventualmente, a legislação estadual irá prever a instância especial como última fase. Já o segundo tópico apresentará os fundamentos que devem percorrer o PAT e se dividirá em três subtópicos, separando os princípios

⁹ NUNES, Cleucio Santos. Curso Completo de Direito Processual Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 314.

¹⁰ Ibid., p. 325.

¹¹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 433.

¹² ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 411.

constitucionais (i) relacionados ao direito material tributário, (ii) relacionados à administração pública e (iii) específicos do processo administrativo fiscal.

2.1 Fases do Processo Administrativo Fiscal Estadual

O Processo Administrativo Tributário Estadual representa meio de composição de litígio entre a Fazenda Estadual do Estado e o contribuinte de tributos estaduais. Assim, sempre que o sujeito passivo da obrigação tributária se valer da via administrativa para questionar (impugnar, reclamar) alguma exigência fiscal (lançamento tributário ou auto de infração), para ele considerada ilegal ou indevida, estaremos diante do denominado contencioso administrativo tributário.¹³

Em face da forma federativa de Estado adotada entre nós, cada Estado dispõe de legislação própria sobre o Processo Administrativo Tributário, assim como ocorre simetricamente no âmbito municipal e distrital.

Interessa-nos estudar, no presente ensaio, apenas as fases integrantes do contencioso administrativo fiscal estadual, sob a responsabilidade da Secretaria de Fazenda de cada Estado do Brasil.

Cinco são as fases do Processo Administrativo Tributário Estadual: a) instauração (lançamento tributário); b) defesa (impugnação); c) julgamento em primeira instância; d) recurso ao Conselho de Contribuintes; e) julgamento em segunda instância. Excepcionalmente, há previsão de uma sexta fase: a da instância especial.¹⁴

Na fase de instauração, há a lavratura do auto de infração ou expedição da nota de lançamento, ou, em outras palavras, ocorre o lançamento tributário. A partir disso, há um prazo para satisfação do crédito tributário, dentro do qual poderá o sujeito passivo, se

¹³ SILVA, Maria Laura Pereira da. **Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal**. Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53122/consideracoes-sobre-o-processo-administrativo-fiscal>>. Acesso em: ago. 2019.

¹⁴ ALMEIDA, Mayara. **As diversas fases ou instâncias do processo administrativo tributário federal brasileiro**. Disponível em : <<https://jus.com.br/artigos/61701/as-diversas-fases-ou-instancias-do-processo-administrativo-tributario-federal-brasileiro>>. Acesso em: ago. 2019.

inconformado com a exigência, promover sua impugnação, sob pena de preclusão e declaração de revelia.

A impugnação administrativa, na fase de defesa, é a resistência formal do contribuinte à pretensão do Estado. Com a impugnação, inicia-se a fase litigiosa do processo, tendo em vista o conflito de interesses entre as partes. Nesse momento, o processo administrativo deverá revestir-se dos direitos e garantias constitucionais expressos, sobretudo, no art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF).¹⁵ Ressalte-se que a interposição de impugnação gerará a suspensão da exigibilidade do tributo.

Uma vez apresentada a impugnação, o processo deverá ser encaminhado à autoridade julgadora de primeira instância, sendo que a decisão deverá conter, em regra: o relatório do processo, os fundamentos de fato e de direito, as disposições legais em que se baseia, a conclusão, o valor do tributo devido e da penalidade imposta e a ordem de intimação.

Nos Estados, portanto, temos um julgador singular em primeiro grau, representado pela mesma autoridade incumbida da fiscalização e da arrecadação, fato que, evidentemente, macula a desejável independência do julgador. Na hipótese de decisão contrária à Fazenda, caberá sempre o reexame necessário ao órgão superior, premissa que norteia toda a sistemática processual, tanto administrativa como judicial.

Assim sendo, da decisão de primeira instância caberá recurso ao Conselho de Contribuintes, o qual também terá efeito suspensivo.

O Conselho de Contribuintes do Estado, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, é um colegiado de composição paritária¹⁶, formado por representantes da Fazenda Estadual e de entidades de classe de contribuintes, e é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Estadual.¹⁷

¹⁵ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 21-22.

¹⁶ MINAS GERAIS, Decreto nº 44.747 (3 mar. 2008), Capítulo IX – Do Conselho de Contribuintes, art. 172 et seq. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta_4.htm>. Acesso em: jun. 2019.

¹⁷ RIO DE JANEIRO, Resolução SEFCON nº 5.927 (21 mar. 2001), Capítulo I – Da Competência e Atribuições do Conselho de Contribuintes, art. 1º et seq. Disponível em: <

Normalmente, o Conselho de Contribuintes é formado por Câmaras e pelo Conselho Pleno. As Câmaras são compostas por Conselheiros representantes do Estado e dos contribuintes, em paridade de número, sendo que, a elas, compete julgar os recursos apresentados pelos contribuintes contra decisões da primeira instância administrativa.

Por outro lado, ao Conselho Pleno compete julgar (i) recursos interpostos em face de decisões das Câmaras não unânimes ou unânicos, hipótese essa quando a decisão diverja de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno, relativamente ao direito em tese, (ii) os recursos interpostos pelo Representante Geral da Fazenda em que seja arguida a nulidade de decisão de Câmara e (iii) requerimentos das partes interessadas, nos quais se formule revisão de decisão proferida pelas Câmaras ou Conselho Pleno, nos casos em que se constatar erro material ou nulidade absoluta que possa comprometer a execução da decisão, entre outros casos.

Portanto, no julgamento em segunda instância, há uma Corte Administrativa, órgão desdobrado em Câmaras, com estrutura paritária, uma vez que a sua composição abriga representantes da Fazenda do Estado e dos contribuintes, aqueles indicados pelo Executivo e estes por entidades de classe da indústria, comércio e serviços. Na maioria dos Estados denomina-se Conselho de Contribuintes Estadual.

Por fim, em sede de instância especial, há, em algumas legislações estaduais, a expressa previsão da possibilidade de interposição de recurso, pelo Representante Fiscal, a órgão hierarquicamente superior, contra decisões desfavoráveis a Fazenda. Observe-se que, das decisões proferidas nessa instância especial, não caberá recurso. Ou seja, se a Fazenda perde em decisão de órgão colegiado (Conselho de Contribuintes) e ganha na instância especial, o contribuinte não poderá recorrer administrativamente, restando a este recorrer ao Judiciário.

Nesse sentido, serão analisados a seguir alguns princípios e valores inerentes ao Processo Administrativo Fiscal, para posterior reflexão quanto à inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico em instância especial.

2.2 Fundamentos do Processo Administrativo Fiscal

Neste tópico serão analisados alguns fundamentos inerentes à correta e justa aplicação do Processo Administrativo Tributário, focalizando os princípios que restam inobservados quando se verifica a existência do Recurso Hierárquico ao Secretário de Estado.

Primeiramente, cumpre ressaltar que é o Direito Constitucional que traça as feições comportamentais do Estado e de suas relações com a sociedade. É por suas linhas que se torna possível analisar a relação entre o Estado e os direitos fundamentais que cada cidadão possui, tendo em vista que todo o sistema jurídico deverá se conformar com as disposições constitucionais como condição de validade de suas normas.¹⁸

No caso brasileiro, desde a primeira Constituição republicana (1891), já estavam expressamente numerados (exemplificativamente) os direitos fundamentais que iriam reger a sociedade brasileira. Na atual Carta Constitucional (1988), encontram-se, no seu Título II – “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, os Capítulos I a IV (arts. 5º a 16), que tratam, entre outros, dos direitos individuais e coletivos e dos direitos sociais. Por sua vez, no Título VIII – “Da Ordem Social”, encontram-se normas com aplicabilidade direta na esfera fiscal, expressamente previstas nos artigos 145 a 195 da Constituição.¹⁹

Portanto, ao tratar de justiça na seara tributária, serão discutidos temas como a dimensão da carga fiscal, a relação entre fisco e contribuinte e a harmonia do sistema tributário. Tais assuntos ganham sua expressão no campo jurídico pelo debate da capacidade contributiva, no primeiro caso; sobre a igualdade e a equidade, no segundo caso; e, finalmente, sobre a relação jurídica nas relações fiscais. Harmonizar esses três fatores é um grande desafio para a nação constituída em Estado de Direito, já que a tributação possui um elevado custo social, econômico e político.²⁰

¹⁸ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 87.

¹⁹ *Ibid.*, p. 88.

²⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 97.

Para começar a harmonizar esses fatores, a Constituição Federal concede competência à União para instituir tributos e, ao mesmo tempo, encarrega-se de estabelecer limites para a tributação em todas as esferas de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), buscando a realização da justiça fiscal por meio do balanceamento entre os direitos do cidadão e os interesses do Estado.

Sobre esse tema, Aliomar Baleeiro²¹ consolidou a ideia de que tais limitações se manifestavam essencialmente na forma de princípios, implícitos ou explícitos, bem como por proibições a discriminações ou favorecimentos ou mesmo por imunidades. Logo, por essa razão que serão aqui abordados alguns princípios constitucionais relacionados aos limites que o Processo Administrativo Tributário deve observar.

A seguir, os princípios serão divididos em três categorias, sem o objetivo de criar uma classificação, sendo elas: (i) princípios constitucionais relacionados ao direito material tributário, (ii) princípios constitucionais relacionados à administração pública e (iii) princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal. Importante esclarecer que alguns autores, como Cláudio Carneiro²² e Marcus Abraham²³, optam por essa divisão por conta da didática, visto que facilita o entendimento do papel de cada princípio dentro do Processo Administrativo Fiscal.

2.2.1 Princípios constitucionais relacionados ao direito material tributário

A primeira categoria abará os princípios constitucionais relacionados ao direito material tributário, ou seja, princípios ligados à proteção direta do Contribuinte, relacionando-os a valores jurídicos como a segurança jurídica, a liberdade jurídica e a justiça de tributação/igualdade.²⁴

²¹ Idem.

²² CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3-10.

²³ ABRAHAM, op. cit., p. 98-99.

²⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 3.

Cláudio Carneiro²⁵ entende que os princípios da legalidade, da tipicidade, da irretroatividade e da anterioridade estão ligados ao valor segurança jurídica. Isso porque a segurança jurídica é responsável por garantir a certeza dos direitos e obrigações de todos que fazem parte da coletividade, sendo elemento fundamental da tributação contemporânea, trazendo, ainda, requisitos para que uma norma tributária adentre no ordenamento jurídico, como salienta Marcus Abraham²⁶:

Sem ela [a segurança jurídica], o cidadão-contribuinte não poderá cumprir regularmente os seus deveres fiscais e nem exercer satisfatoriamente os seus direitos. Pela mesma razão, a sua ausência impossibilitará que a Fazenda Estadual possa desempenhar a sua função de maneira adequada. Como nefasta consequência, não se terá um sistema tributário justo e razoável.

O princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, é baseado na ideia do *nullum tributum sine lege* (não há tributo sem lei), vedando-se a criação ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Proíbe-se, assim, a criação ou modificação de tributo por portarias, resoluções, decretos etc., exceto as próprias exceções ao princípio, previstas na Constituição Federal, de natureza extrafiscal ou regulatória, previstas no art. 153, §1º e art. 177, §4º, I, *b* da CF.²⁷

Por sua vez, o princípio da tipicidade, previsto nos arts. 5º, II e 150, I da CF/88 e nos arts. 97 a 100 do CTN, vincula o legislador na sua atividade de criar mandamentos legais suficientemente claros e completos, para que não haja liberdade ao operador do direito em aplicar critérios subjetivos, discricionários ou arbitrários. Nesse sentido, há a proibição da analogia, conforme art. 108, §1º do CTN, a fim de evitar a insegurança jurídica de o emprego da analogia resultar na exigência de tributo não previsto em lei.²⁸

Em relação aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, o primeiro, expresso no art. 150, III, *a*, da CF, existe a fim de vedar a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”²⁹; já o segundo, também chamado de “princípio da não surpresa tributária” e previsto no art. 150, III, *b* e *c*, da CF, pretende conferir aos contribuintes um prazo mínimo de

²⁵ Ibid., p. 4.

²⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 105.

²⁷ Ibid., p. 105-106.

²⁸ Ibid., p. 108.

²⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 112.

não incidência, suficiente para a organização e planejamento de suas finanças³⁰. Ressalte-se que estes princípios não possuem relação direta com o Recurso Hierárquico ao Secretário de Estado, tema principal deste trabalho.

Já em relação aos princípios da isonomia (generalidade, universalidade) e da capacidade contributiva (mínimo vital, não confisco, personalização, proporcionalidade, progressividade, seletividade), Carneiro os relaciona ao valor justiça da tributação ou igualdade, conforme caput do art. 5º da CF, visto que a igualdade na tributação busca condicionar a atividade do legislador, do administrador público e do aplicador do direito de maneira a que conceda tratamento isonômico entre os cidadãos e proíba a desigualdade na tributação.³¹

Gustavo Casanova³² ressalta que, em matéria tributária,

[...] o princípio da igualdade tem se empregado em duplo sentido. Como igualdade perante a lei, ou seja, paridade de tratamento, excluindo-se benefícios indevidos ou discriminações arbitrárias, adquirindo um sentido quase superposto ao princípio da generalidade. Mas também como base do imposto, medida da obrigação tributária, superpondo-se em certo sentido com a capacidade contributiva.

Assim, o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 5º, caput e no art. 150, II da Constituição, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Por fim, verificamos o valor liberdade jurídica relacionado aos princípios da proibição, de limitações ao tráfego, da vedação de diferença tributária em razão da procedência ou destino, da transparência e da vedação de confisco. Estes visam conferir proteção ao beneficiário da atividade estatal – o contribuinte – contra possíveis abusos do Estado na atividade financeira.

2.2.2 Princípios constitucionais relacionados à administração pública

³⁰ Ibid., p. 110.

³¹ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 4.

³² ABRAHAM, op. cit., 2018, p. 114

Em seguida, a segunda categoria abarcará os princípios constitucionais relacionados à Administração Pública, os quais se encontram dispostos no art. 37 da Constituição Federal e na Lei nº 9.784/99, prevendo, entre outros, os princípios da legalidade, da impessoalidade e da moralidade, associados, ainda, ao princípio da autotutela na persecução tributária, da motivação das decisões e da proporcionalidade.³³

O princípio da legalidade, como já dito anteriormente, atua como magno comando a nortear o exercício de toda a administração tributária, funcionando como diretriz que vincula tanto a atividade típica de controle, fiscalização e lançamento tributário, como a atividade atípica daqueles agentes voltados para o exercício da função de julgar os litígios tributários.³⁴

O princípio da impessoalidade estabelece o dever de imparcialidade na defesa do interesse público, impedindo discriminações e privilégios indevidamente dispensados a particulares no exercício da função administrativa.³⁵

O princípio da moralidade administrativa é princípio essencial, tendo em vista que a moralidade é aquela que se vincula não só à obediência estrita da lei que deve ser aplicada, mas também à preocupação de não gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado, podendo, inclusive, ser responsabilizado o servidor, civilmente, nos termos do artigo 37, §12 da CF, se não agir eticamente.³⁶

O princípio da autotutela estabelece que a Administração Pública possui o poder de controlar os próprios atos, anulando-os quando ilegais ou revogando-os quando inconvenientes ou inoportunos. Assim, a Administração não precisa recorrer ao Poder Judiciário para corrigir os seus atos, podendo fazê-lo diretamente. Esse princípio possui previsão em duas súmulas do STF, a 346 e a 473.³⁷

³³ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 4.

³⁴ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 332.

³⁵ Ibid., p. 335.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da moralidade no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, v. 204, p. 352 et seq. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/46791/46449>>. Acesso em: out. 2019.

³⁷ PPATRIOTA, Caio César Soares Ribeiro Borges. **O princípio da autotutela**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/56061/o-principio-da-autotutela>>. Acesso em: out. 2019.

Desse modo, a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Ressalte-se que esse princípio ganhou previsão legal, conforme consta no art. 53 da Lei 9.784/99 e envolve dois aspectos da atuação administrativa: a legalidade, em relação ao qual a Administração procede, de ofício ou por provocação, a anulação de atos ilegais, e o mérito, em que reexamina atos anteriores quanto à conveniência e oportunidade de sua manutenção ou desfazimento (revogação).³⁸

O princípio da motivação das decisões se constrói como um dos aspectos do conteúdo do contraditório e subsiste na ideia de que o magistrado deve dar prova escrita de sua fidelidade à lei e a motivação será o modo de vinculá-lo à vontade geral expressa na lei. A motivação é, portanto, o meio de controle democrático da atividade jurisdicional. Assim, conforme Cedeño de Barros,

“[...] a motivação de uma decisão interessa não apenas ao contribuinte, como garantia de sua liberdade e de seu patrimônio diante do arbítrio da administração pública, como também ao Estado, que tem interesse de que a lei, expressão da sua vontade, seja cumprida com exatidão e a justiça seja corretamente administrada, firmando-se, dessa forma, o prestígio do Estado e garantindo a adesão espontânea do sujeito passivo da obrigação tributária ao comando do Poder Executivo [Estado-exator].”³⁹

O princípio da proporcionalidade, de acordo com Lycia Braz Moreira, consubstancia um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público, que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do alcance ou do exercício de um bem juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto.⁴⁰

2.2.3 Princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal

³⁸ Idem.

³⁹ BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 140.

⁴⁰ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 425.

Por fim, na terceira categoria, serão observados os princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal. São alguns deles: princípio da oficialidade, do direito de petição, da legalidade objetiva, da isonomia, da imparcialidade da autoridade administrativa julgadora, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, da não aplicação da vedação da *reformatio in pejus* e do duplo grau de jurisdição.⁴¹

O princípio da oficialidade, chamado também de “impulso oficial”, prevê que o processo administrativo devidamente instaurado obedecerá ao rito legal, independentemente de manifestação do interessado.⁴²

O princípio do direito de petição indica a possibilidade de defesa dos direitos do contribuinte perante a Administração Tributária, possibilitando a este questionar e impedir a prática de ilegalidade ou de abuso de poder, assim como assegurar o fornecimento de certidões e esclarecimento de situações de interesse pessoal. Sua previsão está no art. 5º, inciso XXXIV da CF.⁴³

O princípio da legalidade objetiva faz entender que o fiel cumprimento da lei também impera no processo administrativo, sob pena de nulidade das decisões. Ou seja, consiste na obrigação que tem a administração tributária, de observar rigidamente o disposto na lei, pois que o lançamento é uma operação que a lei quer vinculada e obrigatória (art. 142 do CTN). A partir da ação do órgão que executa o lançamento, tudo mais, inclusive a possibilidade de recurso e de revisão do ato jurídico praticado pela autoridade fiscal pautar-se-á rigorosamente pelo disposto na lei.⁴⁴

O princípio da isonomia destaca que as partes devem ser tratadas de forma igualitária, pois as garantias e privilégios elencados no CTN são relacionados ao crédito tributário, e não à Fazenda.⁴⁵

⁴¹ COIMBRA, FEIJÓ. **A Defesa do Contribuinte: (na esfera administrativa e na judicial, doutrina, jurisprudência, legislação)**. 2. ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999. p. 38.

⁴² CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 6.

⁴³ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 336.

⁴⁴ CARNEIRO, op. cit., p. 7.

⁴⁵ Idem., p. 8.

O princípio da imparcialidade da autoridade administrativa julgadora subsiste na obrigatoriedade de decidir, com base na justiça e equidade, de forma imparcial e sem suspeição, muito embora o Estado-exator seja sujeito no processo. Conforme José Fernando Cedeño de Barros, a imparcialidade substitui o arbítrio e insere-se na decisão administrativa como garantia de legalidade, substituindo a força pelo direito como emanção legítima da atividade do Estado-autoridade⁴⁶.

Logo, este princípio exprime que o correto exercício da função administrativa-tributária se dá diante da não confusão do Estado-Fisco com a autoridade processante e julgadora, isto é, a ação do administrador, na condução do processo, deverá ser exercida de forma a fazer valer o império da lei, nunca levando em conta que uma outra decisão, acaso tomada, poderia vir a ser mais vantajosa para o Erário.

De acordo com Adilson Rodrigues Pires, a autoridade julgadora competente não confunde seu poder de julgar com o poder de autuar. Assim, a independência do julgador é fator imprescindível à legitimidade da decisão⁴⁷.

Já em relação ao basilar princípio do devido processo legal, insculpido no art. 5º, inciso LIV da Constituição, importante dizer que o mesmo tem como corolário o princípio do contraditório e da ampla defesa e, por isso, será analisado conjuntamente com o inciso LV do mesmo artigo, que dispõe “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Entende-se que existe o devido processo legal judicial e o devido processo legal administrativo, sendo que o contraditório e a ampla defesa permitem o sujeito passivo optar pela via administrativa. Inclusive, no Processo Administrativo Tributário devem ser observadas garantias do devido processo legal, pois alguns atos da Fazenda podem resultar em restrições à liberdade e à universalidade, como será visto no próximo capítulo.

⁴⁶ BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 133.

⁴⁷ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 23.

Assim, o princípio da ampla defesa e do contraditório significam que, na solução de conflito de interesses em geral, inclusive em matéria fiscal, o cidadão-contribuinte sempre terá garantido o devido processo legal, seja na esfera administrativa, seja na judicial; provoca efeitos em todo o sistema processual, dando a ambas as partes a possibilidade de se manifestar, produzir provas e recorrer, se for o caso.⁴⁸

Esse princípio sintetiza outros três princípios fundamentais: (i) o do juiz natural (julgador constitucionalmente investido na função, competente para o litígio e imparcial na condução e decisão da causa); (ii) o do contraditório (igualdade substancial das partes); e (iii) o do procedimento regular (observância das normas e sistemática previamente estabelecida como garantia das partes no processo), sendo que todos esses já foram abordados anteriormente, em razão da sua importância.

O princípio da não aplicação da vedação da *reformatio in pejus* ou “revisibilidade do lançamento” prevê que, no Processo Administrativo Fiscal, desde que respeitado o contraditório, a ampla defesa e observância da legalidade, caso apurada alguma informação ou documentação que venha a fazer prova contra o contribuinte, não há vedação da reforma contra ele.⁴⁹

Por fim, o princípio do duplo grau de jurisdição assegura o reexame do litígio por um órgão autônomo de segunda instância, ou seja, possibilita que o litígio seja objeto de uma dupla apreciação. Contudo, há dúvida quanto à obrigatoriedade de reexame por órgão hierarquicamente superior.⁵⁰

De acordo com Alberto Xavier⁵¹, os requisitos de admissibilidade e limitações para o exercício do direito ao recurso somente poderiam decorrer de normas constitucionais originárias, pois a norma que estabeleceu a garantia dos recursos, prevista no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, e nunca do legislador infraconstitucional ou do constituinte derivado. Por isso questiona-se a advocatória e

⁴⁸ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 368-369.

⁴⁹ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 7.

⁵⁰ Ibid., p. 8.

⁵¹ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 8-9.

o Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda, pois não é razoável que, após um julgamento por um órgão colegiado de 2ª instância, o processo fosse reanalisado e decidido por um julgador monocrático.

Como já dito anteriormente, os processos administrativos litigiosos têm como traço característico a busca de solução para um conflito de interesses, sendo óbvio que o interessado não satisfeito poderá recorrer diretamente ao Poder Judiciário, ou ainda, se restar sucumbente na via administrativa, buscar posteriormente a via judicial, já que no Brasil inexistente a coisa julgada administrativa.

Contudo, resta um estranhamento a despeito de haver, na legislação estadual, previsão de um Conselho de Contribuintes ou Tribunal Administrativo tão bem estruturado, com Câmaras e colegiados julgadores, para, em última instância, investir a uma autoridade administrativa poderes para reformar as decisões contrárias à Fazenda Estadual, desde que não sejam absolutamente majoritárias. Parece ser um pouco contrário ao princípio da celeridade processual a ideia de haver um ente político e parcial decidindo monocraticamente em última instância, visto que isso acarretará, inevitavelmente, que o contribuinte recorra à via judicial.

3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO RECURSO HIERÁRQUICO AO SECRETÁRIO

A problemática nesse estudo se encontra no tratamento especial que é dado à Fazenda Estadual pela ideia de que é de “interesse público” que as cobranças fiscais tenham celeridade, de forma a garantir que o Estado esteja munido dos fundos necessários ao cumprimento das suas principais metas.

Contudo, embora seja de interesse público que o Estado esteja financeiramente apto ao cumprimento de seus fins, a arrecadação dos recursos a eles necessários não pode servir de justificativa para que o Estado viole as garantias individuais dos cidadãos. Ou seja, o “interesse público” a ser protegido não é o de simplesmente aumentar a arrecadação a todo custo, mas sim, o interesse da sociedade como um todo de que o Estado cumpra suas funções com observância aos direitos e prerrogativas dos cidadãos.⁵²

Desse modo, constata-se que o “atendimento ao interesse público” se verificará quando o Estado, ao exercer as atividades relacionadas ao lançamento e constituição do crédito tributário, deverá observar os limites delineados na Constituição Federal e já apresentados no capítulo anterior, sendo expressos pelos princípios da legalidade, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica, impessoalidade, moralidade administrativa e, especialmente, devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV da CF.

O devido processo legal tem o condão de legitimar o título executivo unilateralmente constituído pelo ente político tributante, através da disponibilização ao sujeito passivo da obrigação tributária dos instrumentos legais com os quais ele possa demonstrar a improcedência da cobrança que lhe é imposta. Para isso, existem regras processuais administrativas fundamentadas nos princípios constitucionais referidos.

Portanto, o Processo Administrativo Fiscal existe para legitimar os títulos executivos, disponibilizando ao contribuinte os meios processuais necessários para que se manifeste.

⁵² BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 143.

Desse modo, o Poder Público, observando os princípios constitucionais, confirmará ou reformará o ato praticado pelo entre tributante. Ressalte-se que somente com esse processo de legitimação é que o Poder Público estará autorizado a fazer uso do título executivo fiscal.

Sobre o tema:

“O Processo Administrativo Fiscal tem por objetivo a autotutela da legalidade pela Administração, ou seja, o controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte.”⁵³

Entretanto, caso os princípios constitucionais e as garantias fundamentais não sejam integralmente respeitados no decorrer do Processo Administrativo Fiscal, haverá vício/ilegalidade na cobrança do título executivo. Nesse sentido, serão abordados a seguir alguns pontos com o objetivo de inquietar e iniciar uma reflexão quanto à inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda, ou seja, quanto à existência de um recurso em instância especial, o qual somente uma das partes (Fazenda Estadual) poderá usufruir.

A divisão deste capítulo ocorrerá em três tópicos, sendo que os dois primeiros tratarão dos argumentos mais frequentemente utilizados pelos defensores da constitucionalidade e da inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico, e o terceiro tópico apresentará um panorama sobre o entendimento da doutrina e da legislação quanto à previsão da instância especial. Ressalte-se que o panorama legislativo se limitará à análise das legislações sobre processo administrativo fiscal dos Estados das regiões Sul e Sudeste; já o panorama doutrinário analisará o entendimento dos doutrinadores sobre a instância especial como a prevista pela legislação do Estado do Rio de Janeiro (que considera somente o Fisco como parte legítima para recorrer ao Secretário de Fazenda).

3.1 Argumentos pela constitucionalidade do Recurso Hierárquico e o princípio da legalidade

⁵³ BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 145.

3.1.1 Princípio da Isonomia

Parte da doutrina defende que, como a Administração, ao contrário do contribuinte, não pode ir recorrer em juízo para rever a decisão administrativa que lhe foi contrária, nada é mais justo do que haver uma instância especial no processo administrativo que somente lhe favoreça, a fim de abrandar esse prejuízo que ela tem ao não poder recorrer ao Judiciário.⁵⁴ Por outro lado, a decisão proferida na esfera administrativa nunca é definitiva, por não poder ser subtraída a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário.

Ressalte-se que, por força do princípio da isonomia, não pode ser negada ao Estado a garantia da inafastabilidade do controle jurisdicional, se a busca do Judiciário for em razão de atos administrativos viciados do processo administrativo tributário (objetivo de preservar a legalidade), por exemplo.⁵⁵

3.1.2 Princípio da Imparcialidade

Quanto à imparcialidade do julgador, doutrinadores dizem que a Administração ajuizar ou não uma ação contra decisão administrativa, para revê-la judicialmente, quando ela resulta da manifestação de vontade da própria Administração, não se trata da manifestação de vontade da “Administração ativa”, mas de decisão proferida pela “Administração judicante”, que não tem a representatividade da vontade da Administração, mas sim da vontade dos julgadores, que são dotados de autonomia na “função para-hierárquica”.⁵⁶

Logo, a Administração ativa titular da decisão irrecurável do Processo Administrativo Fiscal poderá se utilizar dos meios jurisdicionais cabíveis quando buscar correção de erro na manifestação de vontade da Administração judicante.

⁵⁴ ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 414.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 415.

⁵⁶ *Idem.*

3.1.3 Princípio da Legalidade

A recorribilidade da Fazenda Estadual ao Secretário de Fazenda, por meio de Recurso Hierárquico é totalmente legal, em razão de estar prevista na legislação estadual que tem competência e que disponha sobre a possibilidade do referido recurso. Ressalte-se que o STF também posiciona-se pela legalidade do recurso, pois, em razão do princípio hierárquico, a Administração pode, por meio de autoridades superiores, rever os atos de seus subordinados.

3.2 Argumentos pela inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico e a inobservância do devido processo legal

Os defensores da inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico entendem que a simples existência do Recurso ao Secretário de Fazenda - que objetiva revisar decisão proferida em segunda instância por órgão colegiado e julgar monocraticamente o recurso, de forma a beneficiar a Fazenda Estadual - resulta da inobservância dos princípios do devido processo legal, da imparcialidade, da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição, conforme se verificará a seguir.

3.2.1 Princípio da Imparcialidade

Segundo Cedeño de Barros, a justiça encontra lugar assinalado entre as instituições de todo regime democrático liberal, enquanto fundado no direito. Correlativamente, devem-se assegurar às partes todas as garantias quanto à organização e ao funcionamento dessa justiça. Assim, o autor cita a doutrina de Bruno Opetit, que dispõe:

É neste sentido que o artigo 10 da Declaração Universal de Direitos do Homem solenemente afirmou que “toda pessoa tem direito a que sua causa seja decidida equitativamente e publicamente por um juiz independente e imparcial”: encontra-se nesta fórmula diversas garantias que se acordou se tem indispensáveis à boa justiça,

quer dizer o livre acesso à justiça, a publicidade e a lealdade no debate, a independência e a imparcialidade dos Juízes.⁵⁷

No mesmo sentido, o artigo 6.1 da Convenção de Roma prevê que “Todos têm direito a uma audiência justa e pública dentro de um prazo razoável por um tribunal independente e imparcial estabelecido por lei para decidir sobre a contestação de tais direitos e obrigações civis.” (tradução livre). Assim, a imparcialidade do juiz imbrica na obrigatoriedade de decidir, com base na justiça e na equidade, a qual estará presente inclusive em sede administrativa.

Araújo Cintra, Grinover e Dinamarco, por sua vez, acentuam que o caráter de imparcialidade é inseparável do órgão de jurisdição, afetando profundamente a relação processual a incapacidade subjetiva do juiz, que se origina da suspeita de comprometimento.⁵⁸

3.2.2 Garantia da Ampla Defesa

Segundo Cleucio Santos Nunes, a ampla defesa se destina a efetivar o devido processo legal, uma vez que o processo não será justo sem a segurança de um amplo sistema de alegações, provas e recursos disponibilizados às partes do processo.⁵⁹

Na Constituição Federal, a garantia da ampla defesa está situada também no inciso LV, do art. 5º: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ‘ampla defesa’, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Na teoria, continua Nunes, o conteúdo jurídico da “ampla defesa” envolve três tipos de direito, que são: a) o “direito de alegar”; b) o “direito à prova”; c) o “direito ao recurso”. Em resumo, o “direito de alegar” significa que todos os argumentos de defesa do “acusado” serão apreciados e motivadamente aceitos ou recusados pela autoridade competente. O “direito à prova” garante às partes apresentar todas as provas juridicamente possíveis. Por sua vez, o “direito ao recurso”, implica se garantir a revisão da decisão de primeira instância por um

⁵⁷ BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 130-131.

⁵⁸ BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 132.

⁵⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 132.

órgão colegiado. Assim, no processo tributário, os direitos à prova e aos recursos devem beneficiar ambas as partes.⁶⁰

Portanto, o direito ao recurso é um consectário lógico e racional do sistema processual, na medida em que as decisões devem ser revistas por outro órgão julgador como um pressuposto de afirmação do que ficou decidido ou de correção de eventuais erros cometidos com a primeira decisão. Assim, a supressão do direito ao recurso significa ofensa à ampla defesa.⁶¹

3.2.3 Princípio do Duplo Grau de Jurisdição

Conforme doutrina de Cedeño de Barros, a sentença, no procedimento administrativo, para ser válida precisa observar aqueles mesmos requisitos exigidos para a legalidade da sentença judicial, visto que a justiça dos homens é falível, pois suas decisões podem ser viciadas por erros ou insuficiências, sendo razoável a existência de duas jurisdições sucessivas. Assim, a possibilidade de recurso contra a decisão judicial ou administrativa recebe a denominação de *duplo grau de jurisdição*, regra que sempre foi considerada como uma garantia fundamental.⁶²

O segundo grau de jurisdição, portanto, é formado por magistrados experientes e instruídos, permitindo que se conclua pela segurança maior de o contribuinte contar, sempre, com a possibilidade de revisão da decisão proferida em primeiro grau. Não se deve perder de vista, ainda, que os tribunais superiores, no Brasil, são sempre colegiados, resultando em uma avaliação mais crítica e diversificada da matéria, bem como implicando uma maior dificuldade de corrupção.

No que diz respeito ao duplo grau de jurisdição em sede administrativa, cumpre destacar que os tribunais superiores, são colegiados e de composição mista, contando com

⁶⁰ Ibid., p. 133.

⁶¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 140-141.

⁶² BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 149-150.

representantes da Fazenda Estadual e dos contribuintes, estabelecendo-se o equilíbrio entre as partes, aparentemente desestruturado em primeiro grau.

A praxe mostra, infelizmente, que a justiça administrativa de primeiro grau muito raramente acolhe as razões do contribuinte, atenta, mais, em “prestigiar” a decisão do funcionário, atuando com um espírito corporativista, em desacordo com a justiça.⁶³

Assim sendo, resta a reflexão: se o efetivo julgador singular na primeira instância é passível de exarar decisão dotada de erro ou insuficiência e, em razão disso, há o duplo grau de jurisdição prevendo, em segunda instância, a possibilidade de revisão da decisão por órgão colegiado com julgadores mais experientes, não faz sentido a existência de uma instância especial com outro julgador monocrático, para rever o julgamento do colegiado, ainda mais sendo este julgador um ente político e parcial, como o Secretário de Fazenda ou o Presidente do CCRF.

3.2.4 Princípio do Devido Processo Legal

Não parece, portanto, restar atendido o princípio constitucional do devido processo legal, considerando não atendidos os princípios anteriores. Sobre o assunto, Brigagão e Lyra dizem o seguinte:

Quanto às violações ao princípio do devido processo legal, é importante notar que ele não se exaure com a mera existência de um procedimento de julgamento. É necessário que tal julgamento: i) contemple todas as garantias processuais para a defesa do cidadão; e ii) se dê de forma absolutamente imparcial. Nesse sentido:

JOSÉ FREDERICO MARQUES

“[...] o exercício da jurisdição deve operar-se através do devido processo legal, garantindo-se ao litigante julgamento imparcial, em procedimento regular onde haja plena segurança para o exercício da ação e do direito de defesa. É que de nada adiantaria garantir-se a tutela jurisdicional e o direito de ação sem um procedimento adequado em que o Judiciário possa atuar imparcialmente, dando a cada um o que é seu [...]”⁶⁴

⁶³ BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 150-151.

⁶⁴ BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 146-147.

A exigência de um julgamento imparcial, então, se mostra de especial relevância no caso do Processo Administrativo Fiscal, em que as autoridades fazendárias responsáveis pelo julgamento são naturalmente imbuídas da finalidade precípua de aumentar a arrecadação do Estado, o que, muitas vezes, pode ir de encontro aos direitos dos contribuintes.

Ocorre que, como visto anteriormente, o Processo Administrativo Fiscal não existe para atender aos interesses da própria administração, mas sim para atender ao interesse público, que se verifica no respeito aos valores e princípios constitucionalmente garantidos.

Em outras palavras, o Processo Administrativo Fiscal não é um processo DA Administração, entendido como mero instrumento de autocontrole, mas um instrumento de defesa do contribuinte frente ao Poder Público. Daí a necessidade de se garantir a imparcialidade dos julgamentos. Sobre isso, Octavio Campos Fischer tem um posicionamento interessante:

“Nesse ponto voltamos ao núcleo do nosso raciocínio: o devido processo constitucional impede que se considere o Processo Administrativo Tributário como sendo de “propriedade” da Fazenda Estadual, no sentido de ser um mero instrumento de autocontrole e de autolegitimação da sua atuação. Justamente porque essa cláusula constitucional, enquanto direito fundamental que é, impõe uma leitura objetiva do processo administrativo: não se trata de um processo DA Administração.”⁶⁵

Tendo em vista o exposto, fica fácil reconhecer que há uma inobservância dos princípios e garantias constitucionais por algumas legislações estaduais, ao preverem a possibilidade de interposição de Recurso Hierárquico, somente pela Fazenda Estadual e, ainda, a um julgador monocrático e parcial - por ser representante da Fazenda -, a fim de reformar decisão de segunda instância, exarada por colegiado de Conselheiros, em razão de a decisão ter sido contrária aos interesses fazendários.

Essa previsão existente em algumas legislações estaduais que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal se mostra, portanto, absolutamente absurda e contra a ideia de justiça,

⁶⁵ BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 146-147.

especialmente por violar princípios e garantias constitucionais, sendo, assim, inconstitucional a existência do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda.

3.3 Panorama doutrinário e legislativo sobre a previsão da instância especial

Neste tópico, após a exposição feita acima, referente aos argumentos utilizados tanto pelos defensores da constitucionalidade quanto pelos defensores da inconstitucionalidade do recurso em questão, será apresentado, primeiramente, um comparativo das legislações tributárias estaduais das Regiões Sul e Sudeste, especificamente quanto às previsões do processo administrativo fiscal de cada uma, a fim de verificar como cada Estado prevê a “instância especial” em sua legislação. Após, será apresentado um panorama do entendimento da doutrina acerca do tipo de instância especial (Recurso Hierárquico) que o Estado do Rio de Janeiro prevê.

3.3.1 A discrepância quanto à existência do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda do Estado nas legislações estaduais das Regiões Sul e Sudeste: um comparativo

Nesse momento, ao comparar as legislações estaduais de processo administrativo tributário de duas das seis regiões do Brasil, busca verificar a existência ou não da instância especial em cada uma delas, bem como analisar como cada legislador vê a eficácia das decisões das Câmaras e do Conselho Pleno e, no caso de eventual pedido de reconsideração ou recurso especial contra decisão de segunda instância, a quem possibilitam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Por ser um comparativo exemplificativo, a análise dos processos administrativos fiscais se limitará ao estudo das legislações dessas duas regiões, a fim de possibilitar uma noção geral de como cada legislação prevê sua instância especial, observando ou não os postulados fundamentais do PAT. Vejamos.

No Rio de Janeiro, o Decreto n° 2.473/79, em seu art. 124, prevê a “Instância Especial”, a qual compete ao Secretário de Estado de Economia e Finanças julgar os recursos de

decisões do Conselho de Contribuinte, interpostos pelo Representante Geral da Fazenda, bem como avocar processo administrativo-tributário, para efeito de decisão ou novo encaminhamento, visando a resguardar interesse de ordem pública, e à estrita observância da Justiça fiscal e da legalidade dos atos.

Do mesmo modo, a Resolução Sefcon n.º 5.927/2001, a qual dispõe sobre o regimento interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, dispõe, em seu art. 108, que o Representante Geral da Fazenda poderá interpor recurso ao Secretário de Estado de Fazenda e Controle Geral, quando a decisão do Conselho Pleno, desfavorável à Fazenda Estadual, for contrária à legislação ou à prova constante do processo.

Em São Paulo, por outro lado, há, ao invés do Conselho de Contribuintes, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), o qual abriga um órgão especial, em geral formado pela reunião das Câmaras, o qual é dotado de poderes para decidir o recurso extraordinário, privativo da Fazenda do Estado, conforme art. 80 da Lei 10.081/78, podendo ser interposto somente pelos Representantes Fiscais, nos casos de: (i) decisões não unânimes, que deixarem de acolher, totalmente, os pedidos de reconsideração interpostos pela Fazenda do Estado; e (ii) decisões unânimes em recurso ordinário e das unânimes ou não, em pedido de reconsideração que contrariarem expressa disposição de lei ou a prova dos autos e desde que, em qualquer caso, não caiba pedido de revisão.

No Espírito Santo, o Decreto n.º 1.353-R/2004, o qual dispõe sobre o Regimento Interno do Conselho Estadual de Recursos Fiscais, prevê em seus artigos 73 a 76 que os recursos que poderão ser interpostos ao Conselho são: recurso voluntário, recurso de ofício e recurso de revista, sendo que este último poderá ser interposto da decisão não-unânime das Câmaras do Conselho, que der à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra decisão do Conselho, desde que apontada pelo recorrente a decisão configuradora da alegada diferença (art. 76, caput).

Ressalte-se que o §1º do art. 76 da referida lei dispõe o seguinte: *“Têm legitimidade para interpor recurso de revista o sujeito passivo e o representante da Fazenda Pública.”*. Logo, resta claro que os princípios da isonomia, do contraditório e da ampla defesa foram atendidos, visto que o recurso em última instância pode ser interposto por ambas as partes do litígio, não havendo privilégio unilateral para a Fazenda.

Em Minas Gerais, o Decreto nº 44.747/08 prevê, em seu artigo 163 e seguintes, o chamado “Recurso de Revisão”, o qual caberá das decisões da Câmara de Julgamento, para a Câmara Especial, quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente, bem como no caso de processo tributário-administrativo submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes. Ainda, os parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 163 dispõem:

Art. 163 [...]

§ 2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não prejudicará a interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual.

§ 4º O Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual, se admitido, prejudicará o Recurso interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

Interessante observar que, no art. 166, há previsão de que o relator do Recurso de Revisão será de representação diversa daquela do relator do acórdão recorrido, o que busca trazer ao julgamento uma visão mais imparcial, em respeito ao princípio da imparcialidade do juiz.

No Paraná, a Lei nº 18.877/2016 dispõe, em seu artigo 63, que cabe pedido de reforma, ao Pleno, de decisão, proferida pela Câmara ou pelo Pleno, contrária à Fazenda Estadual, da qual não caiba a interposição de recurso, sendo que esse pedido deverá ser formulado pelo Representante Fiscal e dirigido ao Presidente do CCRF (art. 63, §1º). De acordo com o §2º do art. 63, da decisão proferida em pedido de reforma não mais caberá recurso. Assim, constata-se que o pedido de reforma previsto na legislação estadual paranaense assemelha-se ao recurso hierárquico existente no Estado do Rio de Janeiro, ao privilegiar a Fazenda Estadual em instância especial.

Em Santa Catarina, o Decreto nº 3.114/2010, o qual dispõe sobre o regimento interno do Tribunal Administrativo Tributário (TAT), tem, em seu artigo 69, previsão do denominado “pedido administrativo de revisão”, o qual poderá ser proposto pelo Procurador Geral do

Estado, pelo Diretor de Administração Tributária ou pelo sujeito passivo tributário. A petição será dirigida ao Secretário de Estado da Fazenda, para que este declare a admissibilidade do recurso (art. 69, §1º). Admitido o procedimento administrativo de revisão, o pedido será julgado pela Câmara Especial de Recursos (art. 70).

Ressalte-se que a propositura desse pedido será possível quando a decisão impugnada violar literal disposição de lei; for contrária à prova dos autos; contrariar jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ; se basear em prova cuja falsidade seja demonstrada no procedimento administrativo de revisão; não tiver apreciado documento novo, cuja existência se ignorava na ocasião do julgamento, e que por si só possa modificá-lo; ou fundar-se em erro de fato, resultante de atos ou documentos dos autos.

No Rio Grande do Sul, a Lei nº 6.537/73 prevê, em seu artigo 63, a possibilidade do Recurso Extraordinário, cabível em face das decisões das Câmaras proferidas com o voto de desempate de seu Presidente, quando o sujeito passivo ou o Defensor da Fazenda entendê-las contrárias à legislação ou à evidência dos autos; bem como, independentemente de ocorrência ou não de voto de desempate, nos casos em que a decisão recorrida der à legislação interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou o próprio Plenário do TARF, apontadas, pelo recorrente, nos termos do disposto no Regimento Interno do TARF, as decisões configuradoras da alegada divergência. Ou seja, a instância especial será cabível para ambas as partes litigiosas.

Verifica-se, portanto, que são minoria as legislações estaduais que regulam o Processo Administrativo Fiscal e que preveem que, na instância especial, o recurso interposto contra decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes será julgado monocraticamente por representante fazendário (seja o Secretário de Fazenda, no Estado do Rio de Janeiro, ou o Presidente do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - CCRF, no Estado do Paraná).

A grande maioria das legislações estaduais prevê como julgador, na instância especial, um órgão colegiado especial. Dentre os Estados ilustrados acima, tem-se, por exemplo, em São Paulo, o órgão especial sendo formado pela reunião das Câmaras; no Espírito Santo, o recurso de revista é competência do Conselho Pleno, composto pelos conselheiros titulares de ambas as Câmaras; em Minas Gerais, caberá à “Câmara Especial”, composta pelos

Presidentes e pelos Vice-Presidentes da Primeira, da Segunda e da Terceira Câmaras de Julgamento e presidida pelo Presidente do Conselho, sendo que o relator do recurso de revisão será de representação diversa daquela do relator do acórdão recorrido; e assim por diante.

Ou seja, dos sete Estados analisados, apenas quatro preveem uma possibilidade recursal somente pela Fazenda Estadual, em instância especial, quais sejam: Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais e Paraná. Destes, apenas dois (Rio de Janeiro e Paraná) possuem como julgador da instância especial um julgador monocrático e, ainda, representante fazendário (o Secretário de Fazenda e o presidente do CCRF). Os outros Estados analisados preveem um órgão colegiado especial para julgamento do recurso contra decisão do Conselho de Contribuintes/Tribunal Administrativo Tributário.

3.3.2 O Recurso Hierárquico no Estado do Rio de Janeiro e o entendimento doutrinário sobre esse tipo de instância especial

No Estado do Rio de Janeiro, como já citado no item anterior, há previsão específica da possibilidade de Recurso Hierárquico, no caso, ao Secretário de Estado, conforme disposto pelo Decreto nº 2.473 de 06.03.1979 (art. 124, I) e pelo Decreto-lei nº 5, de 15.03.1975 (art. 266, I e II), sendo que este recurso é de legitimidade exclusiva do Fisco.

Nesse sentido, resta claro que há um desequilíbrio no contencioso fiscal no sentido de beneficiar o Fisco, e não o contribuinte. De acordo com Brigagão e Lyra, “a razão precípua de existência do Processo Administrativo Fiscal é justamente a de beneficiar o contribuinte em contrapartida ao fato de que as autoridades fiscais possuem a prerrogativa de constituir de forma unilateral o título executivo a ser contra ele utilizado”.

Contudo, continuam os autores, o contribuinte, ainda que o argumento anterior fosse desconsiderado, estaria em clara desvantagem no decorrer de todo o contencioso administrativo, uma vez que: i) o Conselho de Contribuinte do Estado do Rio de Janeiro – assim como a maioria dos outros tribunais administrativos brasileiros – é sempre presidido por um representante da fazenda (o que tem profunda relevância nos julgamentos uma vez que o Presidente possui voto de desempate); ii) argumentos constitucionais em favor do

contribuinte são desconsiderados pelos julgadores administrativos, gerando grave prejuízo a defesa do contribuinte; iii) os representantes da fazenda possuem uma série de vantagens que não são estendidas aos contribuintes (como a possibilidade de intervenção em qualquer momento do julgamento, acesso livre aos autos processuais), representando a violação às prerrogativas dos advogados.

Ainda, em relação ao argumento de que o Recurso Hierárquico seria necessário como instrumento de proteção ao interesse público, “faz-se necessário reforçar a distinção feita na primeira seção do presente estudo, no sentido de que o “interesse público” que se quer proteger não é, de forma alguma, assegurar o aumento de arrecadação mesmo que em desrespeito aos princípios fundamentais (até porque tal vitória “provisória” é, no mais das vezes, reformada no Judiciário)”.⁶⁶ Sobre o assunto:

“O valor que se pretende proteger é o interesse da sociedade como um todo, que se verifica no respeito àqueles já citados princípios fundamentais (entre outros, legalidade, ampla defesa, segurança jurídica e devido processo legal) [...]”.

E, com base na premissa acima, não há como sustentar que o Secretário, julgador singular, que não necessariamente possui formação jurídica (e na maior parte das vezes, não a possui efetivamente), que exerce cargo que exige dele uma visão essencialmente prática e objetiva das finanças públicas e que julga sem dar ao contribuinte ou seu representante a oportunidade de fazer sua sustentação oral do contribuinte ou do seu representante, possa atender melhor ao interesse público do que o Conselho de Contribuintes órgão coletivo, paritário, técnico e que realiza julgamentos abertos ao contribuinte.

Absolutamente improcedente o argumento de alguns no sentido de que o Conselho, por ser também integrado por representantes dos contribuintes, teria sua atenção às necessidades da Administração comprometida, o que justificaria a possibilidade de revisão do mérito de suas decisões pelo Secretário. De fato, os conselheiros, sejam eles indicados por entidade representativa dos Contribuintes ou pela Fazenda, atuam em nome da Administração, e deles se espera que julguem imparcialmente as questões que lhes sejam postas. [...]”.⁶⁷

Para sedimentar essa tese, Schubert de Faria Mendonça defende o seguinte:

“Primeiro, a lei não divide a Administração em Ativa e Judicante. A Administração é uma. O Conselho de Contribuintes integra organicamente a Administração. A decisão desse colegiado é, sobretudo, uma decisão da Administração.

⁶⁶ BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 157.

⁶⁷ Ibid., p. 157-158.

Segundo, os membros do Conselho de Contribuintes são regularmente nomeados e empossados no cargo e ficam sujeitos ao regime jurídico do funcionalismo público, inclusive para fins penais. Nada os distingue entre si.

Terceiro, existe uma falsa paridade na formação dos Conselhos. Além de metade desses colegiados, a Administração detém a presidência dos mesmos, a quem cabe o voto de desempate.

Quarto, a participação de pessoas indicadas pelos contribuintes não retira a legitimidade desses colegiados decidirem pela Administração. Até porque, uma vez nomeado, todos os membros dos Conselhos de Contribuintes passam a indistintamente integrar a administração.”⁶⁸

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado ressalta:

“Realmente a atuação dos Conselhos de Contribuintes há de ser, tanto quanto possível, desinteressada. Não contaminada pela vontade de arrecadar, que no mais das vezes cega os agentes públicos e os leva a atropelar flagrantemente o Direito do contribuinte. Por isto mesmo, para assegurar a relativa autonomia dos órgãos de julgamento é que a lei estabelece a participação neles de membros indicados pelos contribuintes. [...]”⁶⁹

Ou seja, resta claro que a pretensão de revisão geral das decisões do Conselho de Contribuintes por um julgador singular e eminentemente político, fere princípios fundamentais previstos na constituição e o próprio interesse público. Nesse sentido, qualquer previsão de Recurso Hierárquico só pode ser entendida como sendo aplicável exclusivamente aos casos em que há nulidade ou vício da decisão, ou seja, quando o Conselho de Contribuintes tenha agido além de sua competência. Qualquer interpretação diferente levaria ao absurdo entendimento de que a mera previsão em norma estadual seria suficiente para afastar os princípios constitucionais especificamente garantidos ao litigante em processo administrativo.⁷⁰

Quanto ao entendimento doutrinário, Marcus Vinicius Neder⁷¹, ao dispor sobre a instância especial, defende que a instância especial protege a coerência do sistema, eliminando controvérsias e afastando julgamentos contraditórios em situações fáticas e jurídicas idênticas.

⁶⁸ BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 157-158.

⁶⁹ Ibid., p. 158.

⁷⁰ Ibid., p. 161.

⁷¹ ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 450-452.

Já a interposição do recurso especial de competência exclusiva do Procurador da Fazenda Nacional atende a critérios de conveniência e oportunidade, permitindo que seja, novamente, apreciada a causa, quando não haja unanimidade, buscando restringir a possibilidade de erro ou desequilíbrio no julgamento colegiado.

Segundo Nader, como o Conselho de Contribuintes profere uma série de decisões administrativas, algumas de natureza terminativa ou outras meramente interlocutórias, não seria razoável se inferir que todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes poderiam ser reformadas pela via do recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A questão que deve ser colocada, portanto, reside em saber quais as decisões do Conselho de Contribuintes que podem ser revistas por meio da postulação da Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de recurso especial. Sobre isso, Nader diz o seguinte:

[...] a regra regimental, ao se referir à “decisão”, deve ser interpretada de acordo com todo o ordenamento jurídico. Do contrário, sob o pretexto de regulamentar, estar-se-ia concedendo poderes para legislar sobre o processo administrativo, o que contraria não só a Constituição Federal [art. 24, XI], como também o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 2º estabelece que a Administração deve atuar no processo administrativo “conforme a “lei e o Direito”. [...]

Assim, cumpre lembrar que as normas que orientam a condução do Processo Administrativo Fiscal (PAF) não podem depender unicamente da vontade da autoridade administrativa, eis que a imparcialidade na definição das regras processuais é pressuposto de legitimidade do próprio sistema. Tanto que o artigo 37 da Constituição Federal, §3º, repelindo a possibilidade de procedimentos arbitrários, estabelece que a lei disciplinará as formas de reclamação dos interessados perante a administração pública. Vincula-se, portanto, por meio de dispositivo constitucional próprio, à atinência aos princípios processuais que garantam o amplo direito de defesa do cidadão. Por essas razões, matéria processual, inclusive a que regula a possibilidade de recurso especial no contencioso administrativo, está sob reserva de lei formal.

No mesmo sentido, Machado Segundo⁷², ao falar sobre o recurso de revisão ao CSRF no âmbito federal, dispõe o seguinte:

⁷² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 174.

“Alguns entes tributantes seguiram o exemplo da legislação federal, e criaram órgãos especiais de julgamento administrativo em termos semelhantes à CSRF.

Em outros entes, porém, há previsão legal de recurso excepcional, não para outro órgão colegiado, mas para o próprio Secretário de Fazenda, de Finanças ou seja qual for o nome que tenha o titular da pasta correspondente. Coloca-se, então, a questão de saber se um órgão colegiado, paritário, pode ter suas decisões reformadas por um julgador singular. Parece-nos que não, sob pena de malferimento ao princípio do devido processo legal substantivo. O Secretário de Estado, ou de Finanças, autor da maior parte dos atos infralegais cuja validade o órgão colegiado aprecia, possui imparcialidade e autonomia muito menores que as do julgador de primeiro grau, implicando a supressão, na prática, do próprio direito a um processo administrativo. É quase o mesmo que atribuir à autoridade lançadora competência exclusiva para julgar a validade do lançamento.”

Ainda, José Eduardo Soares de Melo entende que a interposição de Recurso Hierárquico desprestigia as instâncias recursais colegiadas, na medida em que deixa os órgãos julgadores “totalmente desprovidos de autoridade, sujeitos a plena obediência”. Além disso, o processo, seja ele judicial ou administrativo, “deve ser utilizado de acordo com a norma geral preordenada”⁷³.

Assim, de acordo com o princípio do devido processo legal, as medidas recursais deverão ser previstas em lei como um requisito de efetividade do processo. Contudo, os arts. 19 e 20 do Decreto-Lei n. 200, de 1967, preveem o exercício do poder hierárquico somente em favor da Fazenda Estadual, violando dessa maneira a “paridade de armas”, o contraditório e a ampla defesa, pois se trata de uma medida recursal sem similaridade para o contribuinte.⁷⁴

No entendimento de Clécio Santos Nunes⁷⁵, nem mesmo a Súmula 473 do STF, que prevê a autotutela administrativa como princípio orientador da revisão dos atos administrativos, poderá ser utilizada como fundamento legítimo para o Recurso Hierárquico, pois a autoridade do Ministro da Fazenda não poderia se sobrepor ao órgão colegiado paritário, criado para dirimir tecnicamente os litígios tributários em última instância.

⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 242. apud NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 412.

⁷⁴ GRIEBACH, Frederico. O Processo Administrativo Tributário como garantia fundamental: inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico. In: FISCHER, Otávio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 54. apud NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 412.

⁷⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 413.

Nunes ainda ressalta que a função do Ministro da Fazenda possui natureza política de conduzir a economia nacional e não propriamente decidir controvérsias tributárias entre o sujeito passivo e o Fisco, o que normalmente requer o exame jurídico e técnico da legislação fiscal.

Desse modo, constata-se que, de fato, não é razoável que um único julgador, ente político, decida monocraticamente em sede de recurso contra decisão exarada por colegiado em segunda instância.

4 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE O RECURSO HIERÁRQUICO AO SECRETÁRIO

A (in)constitucionalidade do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda é um tema com muitas controvérsias que vem sendo debatido na doutrina e na jurisprudência há alguns anos, gerando posicionamentos divergentes. Contudo, os tribunais superiores estão acertando seu posicionamento em um sentido de considerar constitucional e legal a previsão do Recurso Hierárquico, mas estabelecendo limites para a interposição do recurso.

Neste capítulo serão analisados alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) a fim de entender melhor como que chegou no entendimento que existe hoje, vejamos.

4.1 Posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal de Justiça

A Primeira Seção do STJ, em 23.04.2003, julgou o Mandado de Segurança nº 8.810/DF, sob a relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, o qual se tornou precedente para todos os julgamentos posteriores sobre o tema, no STJ. Nesse caso em específico, o objetivo era questionar ato do Ministro de Estado de Fazenda, objetivando desconstituir decisão ministerial que conheceu Recurso Hierárquico interposto contra decisão unânime do Conselho de Contribuintes.

Quanto aos fatos, no julgamento do recurso voluntário interposto pela Impetrante, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu pela nulidade formal do auto de infração. Após ciência dessa decisão em 15.02.2002, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) não ofereceu recurso. Contudo, o Recurso Hierárquico teve como primeiro fundamento o Parecer CAT nº 2.998, de 18/09/2002 (Parecer CAT 2.998/02), publicado em 19.09.2002, que foi elaborado pela PGFN e aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda, de modo que teria se tornado vinculante para todos os órgãos e repartições daquele Ministério (art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10.02.1993). No entanto, os efeitos do Parecer CAT 2.998/02 não poderiam retroagir e atingir atos perfeitos e acabados, anteriores a sua publicação.

Observe-se que o Recurso Hierárquico em âmbito federal traz a possibilidade de revisão pelo Ministro da Fazenda das decisões do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).⁷⁶ Contudo, esse dispositivo veio a ser revogado pelo Decreto n° 83.304, de 28.03.1979, que criou o CSRF, órgão colegiado que passaria a ser competente para julgar questões fiscais em última instância administrativa.

A PGFN, portanto, sustentou que, mesmo diante da revogação do dispositivo acima citado, essas revisões poderiam ocorrer, ainda que em relação ao mérito, sendo inclusive facultado ao Ministro fixar interpretação a ser seguida pelo Conselho de Contribuintes e pela CSRF.⁷⁷ Esse entendimento veio a ser rechaçado pela Primeira Seção do STJ nesse julgamento.

Em acórdão proferido no julgamento do MS n° 8.810/DF, a Corte determinou que, embora o Ministro da Fazenda efetivamente desfrute de um poder hierárquico sobre os demais órgãos da Fazenda, tal poder não importa competência de reformar atos expedidos regularmente pelos órgãos competentes, sendo aplicável somente aos casos em que houvesse excesso ou descontrolo.

Ou seja, nas hipóteses em que o órgão controlado tivesse se contido no âmbito de sua competência e do devido processo legal, não seria cabível o exercício do poder de supervisão do Ministro da Fazenda. Dessa forma, prevaleceu no precedente da Primeira Seção do STJ o entendimento de que o controle do Ministro sobre os acórdãos do Conselho de Contribuintes e da CSRF tem como objetivo único o reparo de nulidade, não sendo válida a reforma de tais decisões por suposto erro na interpretação da lei tributária.⁷⁸

Entende-se, portanto, que, de fato, há necessidade de controle, caso o Conselho de Contribuintes atue fora do âmbito de sua competência ou sem observar os pressupostos recursais. Nessas circunstâncias, a decisão do conselho será nula e o Ministro de Fazenda poderia intervir, para obviar a nulidade.

⁷⁶ Art. 37, §1°, Decreto n° 70.325, de 06.03.1972 foi revogado pelo Decreto n° 83.304, de 28.03.1979, que também criou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão colegiado que passaria a ser competente para julgar questões fiscais em última instância administrativa. Ou seja, inicialmente, essa revisão se dava apenas nos casos em que as decisões de ambos órgãos (Conselho de Contribuintes e CSRF) fossem nulas.

⁷⁷ NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 149.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 150-152.

Contudo, na lide objeto do processo, alega-se, simplesmente, que o colegiado do Conselho de Contribuintes errou na aplicação da Lei, e não que o conselho ultrapassou o âmbito de sua competência ou desconheceu os pressupostos processuais. Assim sendo, o Relator votou no sentido de conceder a segurança, para determinar ao Senhor Ministro da Fazenda que se abstinhasse de processar o “Recurso Hierárquico” contra a decisão definitiva do Conselho de Contribuintes, por entender que, caso o recurso se desenvolvesse, o Ministro da Fazenda haveria evidente ameaça a direito líquido e certo da impetrante⁷⁹.

Em aditamento a seu voto, o Ministro Relator informa que, com o estabelecimento do procedimento relativo ao contencioso administrativo fiscal e ao Conselho de Contribuintes:

“[...] dizer que tal procedimento poderia ser atacado em virtude de um interesse maior - parece-me que o interesse maior, no caso, é o interesse da Administração, em que haja a segurança tributária -, seria melhor desconstituir ou extinguir completamente os conselhos de contribuintes, que são órgãos parajudiciais, que atuam dentro de um procedimento e custam caro. Se tais decisões não valem nada, se podem ser desconstituídas, melhor seria entregar ao Fisco.

A divergência que tenho com o Ministro Luiz Fux é que me parece que o interesse público não prevalece sobre o interesse privado, pelo contrário. (...) Na verdade, o Estado foi feito para garantir, para assegurar, para disciplinar o poder do soberano, o poder do Estado, contra o indivíduo. O Estado foi feito para o indivíduo, contra o príncipe. Parece-me que o estado de direito, é exatamente isso, é o limite do poder do príncipe. Não existe prevalência, na verdade, o ordenamento jurídico é uma entidade em equilíbrio. Não existe prevalência de um sobre o outro. Se o ordenamento diz que o direito é este, e se é contra o indivíduo, este sofrerá as conseqüências do direito da administração, do Estado contra ele; mas, se a conseqüência da decisão judicial ou parajudicial é a de que o indivíduo tem aquele direito, não será dizer que aquele direito está contra o interesse maior porque, na verdade, sobre os interesses estão os direitos.”.

Em voto-vista, o Ministro Luiz Fux esclarece que a matéria em discussão restringe-se à possibilidade jurídica de o Sr. Ministro de Estado conhecer e mandar processar Recurso Hierárquico interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), destinado a reverter decisão de mérito do 1º Conselho de Contribuintes, sem que haja previsão legal para tanto. Especificamente em relação ao Recurso Hierárquico, Luiz Fux entendeu que:

“[...] princípio da Supervisão Ministerial [...] não se confunde com competência recursal. O Col. STF já desvendou a falsa equivalência entre competência de supervisão (originada do Poder Hierárquico) e competência recursal (sempre decorrente de lei específica). A primeira refere-se exclusivamente às hipóteses de

⁷⁹ Essa violação refere-se ao art. 45 do Decreto nº 70.235/1972.

nulidade; a segunda decorre de previsão específica em Lei e objetiva a revisão de questões de mérito já decididas.

Diante disso, vê-se que a "orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério" atribuídas ao Sr. Ministro de Estado devem obedecer as limitações que a legislação lhe impõe. Admitir o controle dos atos administrativos não significa possibilitar a ampla reforma dos atos expedidos regularmente pelos órgãos competentes. Não se pode admitir que essa atividade ministerial não tenha limites."

Assim, por unanimidade, foi concedida a segurança à impetrante, com fundamento na necessidade de limitação do poder hierárquico do Ministro da Fazenda, sendo aplicável reformar atos expedidos regularmente pelos órgãos competentes somente aos casos em que há excesso ou descontrole.

Nos anos de 2004 e 2007, tendo como precedente o julgamento do MS nº 8.810/DF, a Segunda Turma do STJ julgou dois Recursos Ordinários em MS sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, quais sejam: o de nº 16.902/RJ e o de nº 24.947/RJ, ressaltando-se que ambos são do Rio de Janeiro.

No primeiro caso (RMS nº 16.902/RJ), a impetrante alegou que foi notificada do auto de infração contra ela lavrado, impugnou o auto, a primeira instância (Junta de Revisão Fiscal da SEFAZ-RJ) julgou procedente a autuação, o contribuinte recorreu ao Conselho de Contribuintes e a 1ª Câmara deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela autora, determinando que fosse aplicada a sanção pecuniária em valor fixo, por tratar-se de operação sobre a qual não incidia ICMS.

Restou irrecorrida a decisão, muito embora ainda coubesse recurso para o Pleno do Conselho de Contribuintes, pois o Representante Geral da Fazenda perante aquele colegiado deu-se por ciente, deixando expresso que não recorreria em razão de a mesma ter sido unânime e não ter sido encontrado acórdão que pudesse servir como paradigma.

Em seguida, foram os autos encaminhados ao Secretário de Estado da Fazenda (art. 266, § 2º, da Lei 3.188/1999), o qual negou eficácia à decisão do Conselho de Contribuintes, fazendo revigorar a decisão da Junta de Revisão Fiscal, razão pela qual foi impetrado MS contra essa decisão, por entender a empresa que atropelou o ato impugnado o devido processo legal, além de também vulnerar os princípios da moralidade, da legalidade e da impessoalidade.

O Tribunal de Justiça, por unanimidade de votos, denegou a segurança, ao argumento de que, inexistindo no Estado um Tribunal Administrativo, pode a lei atribuir ao Secretário da Fazenda, em determinadas circunstâncias, competência para rever as decisões do Conselho de Contribuintes, como lhe permite o artigo 266, § 2º, do Código Tributário Estadual, aprovado pelo Decreto-lei 05/75.

Interposto o presente Recurso Ordinário, alega a recorrente que o ato impugnado viola os princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, da impessoalidade e da moralidade, agredindo os arts. 16, 25 e 77 da Constituição Estadual, o art. 201 do CTN, entre outros do Código Tributário Estadual.

No segundo caso (RMS nº 24.947/RJ), o objeto do recurso foi decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que denegou a segurança, quando se questionava a ilegalidade ou abuso da impugnação de decisões proferidas pelo Secretário Estadual de Fazenda em exame de Recurso Hierárquico, reformando decisões do conselho de contribuintes.

A recorrente sustentou que o entendimento do STJ, no sentido de que há limites para a interposição e o acolhimento do Recurso Hierárquico (ou seja, apenas para reformar nulidades e/ou vícios insanáveis e não para reanalisar o mérito do acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes), aplica-se não somente ao Processo Administrativo Tributário Federal, conforme o precedente nº 8.810/DF, mas também ao processo administrativo fiscal estadual, visto que a jurisprudência da Corte evoluiu, prevalecendo o entendimento contido no RMS 16.902/RJ.

Alegou ainda que restou comprovado nos autos do processo que o Conselho de Contribuintes efetuou a cabível análise de mérito e deu a interpretação à legislação tributária que entendeu pertinente e, independentemente de ser favorável ao contribuinte ou ao Fisco, a decisão final do órgão colegiado que compõe o Conselho de Contribuintes é plena, somente permitindo reformas quando identificadas nulidades e/ou vícios patentes, não sendo cabível que o Secretário de Fazenda faça uma nova análise do mérito.

Assim, apresentados os casos, entendeu a Ministra Relatora em ambos que o ato impugnado no *mandamus* foi proferido dentro do figurino legal, visto que o Recurso Hierárquico, chancelado pelo STJ, se entende como absolutamente legal, se previsto em lei. Entretanto, a Ministra ressalta que não se pode ignorar a nova orientação da Primeira Seção no julgamento do MS 8.810/DF, qual seja:

“O entendimento que parece razoável, dentro de uma visão filtrada pelos princípios constitucionais, é o de que o contribuinte tem um "iter" procedimental a percorrer, no qual se utiliza do contraditório e da ampla defesa, enquanto a Fazenda, dentro do princípio da legalidade, também pode recorrer para as instâncias recursais, as quais agem de acordo com o procedimento adremente estabelecido. (...)

O chamado Recurso Hierárquico, de absoluta legalidade, porque previsto em lei, em benefício da Fazenda, enseja a revisão dos julgados pela autoridade maior da Fazenda, o seu Secretário de Estado, a quem cabe impugnar as decisões, se eivadas de vícios ou nulidades patentes e devidamente declinadas. Em outras palavras, não se pode admitir um juízo de revisão, que, por mero capricho ou deleite, censure o juízo de legalidade procedido pelo colegiado.

O Recurso Hierárquico hoje, como bem demonstra o precedente da Primeira Seção, trazido à colação pelo Ministério Público, é a última ratio no sentido de expurgar de uma decisão descuidos, vícios ou equívocos formais que possam levar a Administração a uma difícil situação, com o seu próprio aval. Daí retirar a lei estadual, do Conselho de Contribuintes, a eficácia absoluta das suas decisões, o que não significa, naturalmente, dar ao Secretário o poder de, a seu bel prazer, por motivos de conveniência e oportunidade, impugnar um ato expedido por um órgão técnico.

Se assim não fosse, como bem destacou o Ministro Humberto Gomes de Barros, no precedente citado, melhor seria extinguir os Conselhos de Contribuintes, outorgando ao Secretário a tarefa de julgar, isoladamente, todos os processos. Vou além para dizer que o Conselho de Contribuintes não pode funcionar como espécie de órgão consultivo do Secretário de Fazenda, o qual acata ou não as suas decisões.”

A Relatora, portanto, a partir dessa nova visão do que seja Recurso Hierárquico, entendeu que, nos casos, o ato impugnado mostrou-se em despropósito, pois, sem declinar razão alguma, censurou a decisão colegiada e, de forma unilateral, sem contraditório ou defesa, acabou por mudar inteiramente o juízo de legalidade técnica. Assim, deu-se provimento a ambos Recursos Ordinários em questão, com esse fundamento.

Importante observar que os julgamentos realizados pela Segunda Turma do STJ em relação ao RMS n° 11.275/RJ e ao RMS n° 16.902/RJ geraram, respectivamente e no mesmo ano, os informativos de jurisprudência n° 199 e n° 218, que contem os seguintes textos:

Informativo n° 0199:

“RECURSO. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. SECRETÁRIO ESTADUAL.

A previsão, em legislação estadual, da possibilidade de Recurso Hierárquico ao Secretário da Fazenda do Estado de decisão prejudicial ao ente público tomada pelo Conselho de Contribuintes local não fere qualquer princípio constitucional, pois resta permitida em lei e consagra a supremacia do interesse público, mantido o contraditório. Note-se que o contribuinte derrotado na esfera administrativa sempre pode socorrer-se do Poder Judiciário. Precedentes citados: RMS 12.021-RJ, DJ 8/4/2002; RMS 11.976-RJ, DJ 8/10/2001, e RMS 13.592-RJ, DJ 2/12/2002. **RMS 11.275-RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 21/2/2004.”**

Informativo nº 0218:

“CONTROLE HIERÁRQUICO. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. LIMITAÇÃO.

O Recurso Hierárquico estabelecido no art. 266, § 2º, do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro enseja a revisão pelo secretário da fazenda estadual das decisões proferidas no âmbito do Conselho de Contribuintes daquele Estado, desde que eivadas de vícios de nulidade patente e devidamente motivada. Não se pode admitir um juízo de revisão que, por simples capricho ou deleite, censure o juízo de legalidade proferido pelo colegiado. A lei estadual, ao retirar a eficácia absoluta das decisões do Conselho de Contribuintes, não conferiu ao secretário da Fazenda o poder de, a seu bel prazer, por motivos de conveniência e oportunidade, impugnar um ato expedido por órgão técnico. O Conselho de Contribuintes não pode funcionar como espécie de órgão consultivo daquele secretário, que acata ou não as suas decisões. Precedentes citados: RMS 8.810-AL, DJ 22/3/1999. **RMS 16.902-RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19/8/2004.”**

Percebe-se, portanto, que no primeiro informativo considerou-se que o Recurso Hierárquico ao Secretário da Fazenda do Estado não fere qualquer princípio constitucional, sob fundamento de que resta permitido em lei e consagra a supremacia do interesse público. Já no segundo, entende-se que o referido recurso não fere princípios constitucionais, “desde que eivadas de vícios de nulidade patente e devidamente motivada”, pois não se pode admitir “um juízo de revisão que, por simples capricho ou deleite, censure o juízo de legalidade proferido pelo colegiado”. Com isso, de fato se percebe que o entendimento jurisprudencial tem evoluído e que deve haver cuidado com os motivos da interposição do recurso ora em estudo.

4.2 Posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal

Quanto ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, é possível concluir que há poucos julgados que de fato entram no mérito da constitucionalidade do Recurso Hierárquico, visto que isso implicaria a análise de normas infraconstitucionais. Assim, será analisado neste tópico somente um julgado do STF, o ARE nº 645.000 AgR/PR, visto que os

outros julgados analisados decidiram pelo não do recurso, em razão da necessidade de analisar legislação infraconstitucional para isso.

A Segunda Turma do STF, em 22.05.2012, julgou o Agravo Regimental do Recurso Extraordinário com Agravo nº 645.000/PR, ajuizado pelo Estado do Paraná, o qual teve como objeto a reconsideração de decisão que discutia sobre a possibilidade de o Secretário de Fazenda reformar o mérito de decisão colegiada prolatada por conselho de contribuintes, por entender essa previsão como ofensa direta aos arts. 2º e 5º, XXXV, da Constituição Federal, bem como inobservância da Súmula 473 do STF.

De acordo com voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa, *in casu*, o Tribunal de origem entendeu pela impossibilidade de revisão, por parte do Secretário da Fazenda do Estado do Paraná, do mérito da decisão proferida pelo Pleno do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por entender que o Recurso Hierárquico serve apenas para análise e supervisão de atos administrativos eivados de vícios e nulidades flagrantes, não podendo adentrar o juízo de mérito da decisão colegiada.

Assim, o Ministro Relator entende que a controvérsia foi decidida à luz de interpretação de legislação local (Lei Complementar Estadual 1/1972), incidindo, pois, ao caso, o óbice da Súmula 280 do STF⁸⁰. Ainda, entende que inexistente a alegada ofensa aos arts. 5º, XXXV, e 93, IX, da Constituição, porquanto o Tribunal de origem prestou jurisdição por acórdão devidamente fundamentado. Por fim, em seu voto, dispõe:

“[...] observo que o ato de constituição do crédito tributário é plenamente vinculado (RTJ 216/551) e, portanto, a invocação da Súmula 473/STF pelo Chefe do Executivo somente poderia ser feita para motivar o controle do ato com critérios de validade, e não por critérios de conveniência ou oportunidade.”

Disso, se entende que, de fato, o entendimento que tem-se dado à súmula 473 do STF, a qual prevê o poder de autotutela administrativa, é que a revisão dos atos administrativos não pode ser feita por critério de conveniência ou oportunidade, devendo ser motivada em razão de vícios de validade.

⁸⁰ Súmula 280 do STF: “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário.”

Assim, da rápida análise jurisprudencial ocorrida neste capítulo, observa-se que a jurisprudência está pacificada no sentido de que deve haver limites para a interposição do Recurso Hierárquico ao Secretário pela Fazenda Estadual, ou seja, é cabível e constitucional o Recurso Hierárquico, desde que na decisão desfavorável ao Fisco haja vícios de nulidade patente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou analisar, sem pretensão exauriente, a (in)constitucionalidade da existência do Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda – bem como a entes com o mesmo tipo de poder concentrado, como o Presidente do CCRF –, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Estadual, quando somente pode ser interposto pela Fazenda Estadual.

Para tanto, o trabalho teve foco na análise pela perspectiva principiológica constitucional, de forma a verificar quais fundamentos constitucionais restam inobservados quando se prevê esse privilégio unilateral e se utiliza do Recurso Hierárquico com o objetivo de revisar o mérito de decisões colegiadas, proferidas em sede de segunda instância, por ente político estadual, qual seja, o Secretário de Fazenda.

Este estudo também analisou as legislações processuais administrativas fiscais de outros Estados da Federação (Estados das Regiões Sul e Sudeste), a fim de comparar como cada uma delas prevê a “instância especial”, a qual objetiva a possibilidade de revisão das decisões colegiadas proferidas em segunda instância.

Após, foram analisados alguns julgados do STF e STJ, com o propósito de situar qual vem sendo a posição jurisprudencial dos Tribunais Superiores quanto ao recurso em discussão.

Primeiramente, observou-se que os Conselhos de Contribuintes são órgãos colegiados de julgamento de segunda instância (e, em certos casos, instância especial) compostos, em igual número, por representantes do Fisco (nomeados pela própria Administração) e dos contribuintes (normalmente indicados por entidades representativas de classes de reconhecida representação).

Os conselheiros (representantes da Fazenda e dos contribuintes) são, em sua maioria, profissionais que possuem vasta experiência em questões jurídico-tributárias e, por isso, possuem qualificação técnica necessária para a análise das questões a serem julgadas.

O objetivo da criação do Conselho de Contribuintes é formar um órgão cuja paridade, natureza colegiada e experiência técnica dos membros garantisse um julgamento imparcial para o contribuinte e, portanto, servisse para legitimar o título executivo gerado pelas autoridades fiscais (fim precípua do contencioso administrativo). Contudo, na prática, a pretendida imparcialidade não é completamente atendida.

Demonstração clara disso é a regra no sentido de que os Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, os quais possuem voto de desempate nos julgamentos, devem necessariamente ser indicados pela Fazenda. Ou seja, nas situações de empate, o Fisco é sempre vitorioso.

Outra situação clara disso é a do Recurso Hierárquico ao Secretário, o qual somente poderá ser interposto pelo sujeito ativo (Fisco). Isso porque o Secretário de Fazenda é ente político e, portanto, parcial, que sempre irá decidir a demanda a favor do Fisco.

Nesse contexto, não resta dúvidas de que a maior violação à regra de imparcialidade se dá com a possibilidade de Recurso Hierárquico para rever questões de mérito dos julgados administrativos. De fato, mesmo com as falhas existentes, o Conselho de Contribuintes é órgão de cunho técnico, em que os julgamentos são realizados por um colegiado de julgadores com representação paritária e no qual é dado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Além disso, quanto à garantia de defesa do contribuinte, a Constituição Federal de 1988 alude não ao simples direito de defesa, mas, sim, à ampla defesa. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, “com os meios e recursos a ela inerentes”, não podendo haver interpretação restritiva.

Assim, é completo retrocesso pretender substituir o provimento do Conselho de Contribuintes pela decisão de um julgador singular que exerce função de cunho político, e não técnico, cuja função precípua é aumentar a arrecadação, e que julga de forma totalmente parcial, sem que se abra ao contribuinte ou seu representante a possibilidade de sustentar oralmente a sua defesa.

Não há como pretender a existência de recursos dessa natureza, que revertam decisões de um órgão colegiado técnico e paritário, pelo simples fato de poderem ser contrárias ao interesse da administração fazendária. Ressalte-se que, como bem entende a doutrina, decisão contrária ao interesse fazendário não significa dizer que seja contrária ao interesse público, o qual só pode ser atendido com a realização de um julgamento imparcial e tecnicamente preciso.

Conclui-se, portanto, que, ao final, esse “benefício” que o Fisco dispõe, de ajuizar Recurso Hierárquico ao Secretário de Fazenda, é apenas temporário, uma vez que, o sujeito passivo, não podendo recorrer na esfera administrativa, ingressa com ações na justiça para suprimir essa lacuna, com grande probabilidade de êxito, tendo em vista a existência do próprio precedente administrativo que lhe foi favorável.

Desse modo, estar-se-á desnecessariamente sobrecarregando o Poder Judiciário com casos que, muito possivelmente, terão decisão semelhante à decisão proferida pelo órgão colegiado.

Importante observar que deve haver lógica entre a regulamentação administrativa e a sua proposta de eficácia. Se a atuação administrativa restringe a situação jurídica dos administrados além do que caberia, restará a ilegalidade da conduta.

É tenebroso verificar que algumas legislações estaduais simplesmente desprezam postulados fundamentais como a da impessoalidade, da imparcialidade, da ampla defesa e do devido processo legal, ao preverem um Recurso Hierárquico a um ente representante da fazenda.

Ainda mais inconcebível é apurar jurisprudência de Tribunal Superior que diz ser completamente cabível que o Recurso Hierárquico ao Secretário ou ao Ministro de Fazenda revise o mérito da questão em sede de instância especial.

Felizmente, com a pesquisa jurisprudencial feita para esse trabalho, constatou-se que a jurisprudência tem se alinhado no sentido de entender que é cabível o recurso ao secretário, desde que seja para impugnar decisões eivadas de vícios ou nulidades patentes e devidamente

declinadas. Ou seja, não se pode admitir um juízo de revisão que, por mero capricho ou deleite, censure o juízo de legalidade procedido pelo colegiado.

Contudo, a garantia constitucional da ampla defesa restará ignorada enquanto a interposição do referido recurso somente puder ser realizada por uma das partes do processo. Nessa situação, o Recurso Hierárquico ao Secretário continuará sendo inconstitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALMEIDA, Mayara. **As diversas fases ou instâncias do processo administrativo tributário federal brasileiro**. Disponível em : <<https://jus.com.br/artigos/61701/as-diversas-fases-ou-instancias-do-processo-administrativo-tributario-federal-brasileiro>>. Acesso em: ago. 2019.

BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2004.

BRIGAGÃO, G.; LYRA, B. Processo Administrativo Fiscal e o Recurso Hierárquico. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

COIMBRA, FEIJÓ. **A Defesa do Contribuinte: (na esfera administrativa e na judicial, doutrina, jurisprudência, legislação)**. 2. ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999.

GRIEBACH, Frederico. O Processo Administrativo Tributário como garantia fundamental: inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico. *In*: FISCHER, Otávio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 54. apud NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio da moralidade no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, v. 204, p. 352 et seq. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/46791/46449>>. Acesso em: out. 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 242. apud NUNES, Cleucio Santos.

Curso Completo de Direito Processual Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MESSIAS, Larisse Campelo. **Processo Administrativo Tributário Estadual: uma breve análise constitucional de sua obrigatoriedade.** Disponível em: < <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/3435/processo-administrativo-tributario-estadual-breve-analise-constitucional-obrigatoriedade>>. Acesso em: jun. 2019.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PPATRIOTA, Caio César Soares Ribeiro Borges. **O princípio da autotutela.** Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/56061/o-principio-da-autotutela>>. Acesso em: out. 2019.

ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Maria Laura Pereira da. **Considerações sobre o Processo Administrativo Fiscal.** Disponível em: < <https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53122/consideracoes-sobre-o-processo-administrativo-fiscal>>. Acesso em: ago. 2019.