



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Protocolo Eletrônico Judicial

Srº Usuário, a petição foi encaminhada com sucesso.

O protocolo gerado é a sua garantia do recebimento da petição pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, sendo desnecessário novo peticionamento eletrônico com as mesmas informações.

Observações importantes:

- a) A petição encaminhada eletronicamente pode não ser exibida automaticamente na visualização da consulta processual, caso exista necessidade de análise pelo órgão julgador, com posterior juntada aos autos.
- b) Na função de petição eletrônica do portal do TJERJ, existe a opção "histórico", onde é possível consultar as petições já encaminhadas ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.
- c) As petições em PDF, com até 6 MB, podem ser encaminhadas em um único documento, sendo desnecessária, nas petições dentro deste limite, a quebra em vários arquivos PDF.

Número: 202600755700

Data da entrega: 08/09/2026 19:20:00

Processo relacionado: 0076041-37.2022.8.19.0000

Nome do remetente: GUSTAVO ANDRE MULLER BRIGAGAO

Assunto: Inconstitucionalidade Material / Controle de Constitucionalidade / DIREITO ADMINISTRATIVO

Órgão destinatário: SGJUD - TRIBUNAL PLENO E ÓRGÃO ESPECIAL

Arquivos enviados: Petição - CESA - Petição - Amicus Curiae - Recurso hierárquico - Assinado.pdf

DOC. 01 - Estatuto social do CESA e Procuração.pdf - Anexo

DOC. 02 - Levantamento dos recursos hierárquicos interpostos de 2023 a 2026.pdf - Anexo

DOC. 03 - Levantamento de decisões que deferem amicus curiae.pdf - Anexo

DOC. 04 - Levantamento das legislações estaduais.pdf - Anexo

Peticionário(s): outros

EXMO. SR. DESEMBARGADOR RELATOR CAMILO RIBEIRO RULIERE, DO COLENDÓRGÃO ESPECIAL DO E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Ref.: Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0076041-37.2022.8.19.0000

CENTRO DE ESTUDOS DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS (“CESA” ou “REQUERENTE”), pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob o nº 52.802.675/0001-58, com sede na Rua Boa Vista, 254, 4º andar, sala n. 413, São Paulo, SP, 01014-907, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., nos termos dos arts. 138, § 2º, e 950, § 3º, ambos do Código de Processo Civil (CPC/15), e do art. 237, § 1º, do Regimento Interno do TJ/RJ, por seus advogados abaixo assinados (**DOC.01**), requerer a sua admissão nos autos como **AMICUS CURIAE**, pelas razões a seguir expostas.

I. DO OBJETO DO INCIDENTE E SÍNTESE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO

1. Trata-se de Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade suscitado pela C. 11ª Câmara de Direito Privado deste E. Tribunal de Justiça, nos autos do Mandado de Segurança nº 0076041-37.2022.8.19.0000, tendo por objeto o art. 266, II, do Decreto-Lei nº 05/1975 (Código Tributário do Estado do RJ – CTE/RJ), na sua redação atualmente vigente, conferida pela Lei nº 4.014/2002, a seguir transcrito:

“Art. 266 – Das decisões do Conselho cabe recurso: (...) II – para o Secretário de Estado de Fazenda, quando a decisão de Câmara, ou a decisão acordada por menos de $\frac{3}{4}$ (três quartos) do Conselho Pleno, desfavorável à Fazenda, for contrária à legislação tributária ou à evidência da prova constante no processo, e não couber o recurso previsto no inciso anterior, mantido o princípio do contraditório.”

2. O dispositivo institui recurso privativo da Representação da Fazenda, por meio do qual decisões favoráveis aos contribuintes proferidas pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (CCERJ) podem ser submetidas ao reexame do Secretário de Estado de Fazenda.

3. Embora esse E. Órgão Especial já tenha apreciado a constitucionalidade do art. 266, II, do CTE/RJ, o precedente de 2007 (Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000) examinou a redação conferida pela Lei Estadual nº 3.188/1999. Naquele regime, o recurso cabia apenas contra decisões do Conselho Pleno, tinha por

único fundamento a violação da legislação tributária e não continha previsão relacionada ao quórum da decisão recorrida.

4. A redação atualmente impugnada, por sua vez, passou a admitir o recurso também contra decisões das Câmaras, acrescentou como fundamento a contrariedade “à evidência da prova constante no processo” – autorizando o reexame da valoração do conjunto probatório pelo Secretário – e estabeleceu que somente as decisões favoráveis ao contribuinte tomadas por maioria de três quartos do Conselho Pleno seriam irrecorríveis pela Fazenda.

5. Não se pretende, portanto, a simples rediscussão do precedente, mas o controle de constitucionalidade de disciplina normativa diversa e substancialmente mais ampla, cabendo novo pronunciamento deste E. Órgão Especial nos termos do art. 236, § 2º, de seu Regimento Interno.

6. O novo exame também se justifica por fundamentos supervenientes ao precedente de 2007: a orientação firmada pelo STF no Tema 138 da Repercussão Geral, segundo a qual o exercício da autotutela administrativa deve observar as garantias do devido processo legal; a inclusão dos princípios da justiça tributária e da cooperação no art. 145, § 3º, da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 132/2023; e o entendimento adotado por esse próprio E. Órgão Especial em 2014, que reconheceu a inconstitucionalidade de mecanismo que permitia a intervenção monocrática do Secretário de Estado de Fazenda sobre decisões do Conselho de Contribuintes (Arguição de Inconstitucionalidade nº 0027370-18.2001.8.19.0000).

7. O CESA, entidade que congrega mais de mil sociedades de advogados e atua institucionalmente em matérias relacionadas ao exercício da advocacia e à administração da Justiça, possui representatividade adequada e pertinência temática para intervir no presente incidente. A controvérsia ultrapassa os interesses das partes do processo de origem, pois alcança todos os contribuintes que litigam perante o Conselho de Contribuintes, bem como as sociedades de advogados e os profissionais responsáveis por sua defesa no contencioso administrativo tributário.

8. Como se demonstrará em maiores detalhes a seguir:

(i) o processo administrativo tributário constitui garantia do contribuinte e instrumento de controle da legalidade da exigência fiscal, e não simples etapa interna da atividade arrecadatória. É precisamente por isso que o julgamento das controvérsias foi atribuído ao Conselho de Contribuintes, órgão colegiado, paritário e especializado. O art. 266, II, do CTE/RJ rompe essa estrutura ao assegurar exclusivamente à Fazenda Pública o reexame das decisões que lhe sejam

desfavoráveis e transferir a palavra final para o Secretário de Estado de Fazenda, autoridade singular, de natureza política, não necessariamente dotada da mesma especialização técnica e responsável justamente pela pasta arrecadatória;

(ii) a atribuição de recurso exclusivo à Fazenda Pública, a ser julgado por autoridade singular responsável pela própria pasta arrecadatória, é incompatível com o devido processo legal, a isonomia, a imparcialidade objetiva, a paridade de armas, o contraditório e a ampla defesa, além de comprometer a segurança jurídica, a proteção da confiança e a justiça tributária;

(iii) o recurso hierárquico não se confunde com o exercício da autotutela ou com simples controle interno de legalidade. As expressões “contrária à legislação tributária” e “contrária à evidência da prova constante no processo” permitem, na prática, a reinterpretação da legislação, a reavaliação das provas e a substituição do juízo técnico do Conselho pelo entendimento do Secretário. A jurisprudência do STJ, mesmo ao admitir o controle hierárquico, restringe-o à correção de vícios ou nulidades patentes, vedando o reexame do mérito das decisões colegiadas;

(iv) não procede o argumento de que o recurso hierárquico compensaria a impossibilidade de a Fazenda questionar judicialmente decisões administrativas que lhe fossem desfavoráveis. O art. 269 do CTE/RJ admite expressamente a impugnação judicial tanto pelo Estado quanto pelo interessado. Ainda que se reconhecesse alguma dificuldade processual para a Fazenda, ela não poderia ser compensada pela criação de prerrogativa que rompe a paridade no processo administrativo. O acesso do contribuinte ao Poder Judiciário submete a controvérsia a órgão externo e equidistante das partes, ao passo que o recurso hierárquico permite à Fazenda buscar a reforma da decisão dentro da própria estrutura administrativa, perante a autoridade responsável pela pasta arrecadatória. Em vez de corrigir uma suposta desigualdade, o modelo institui outra mais grave, ao reservar a apenas uma das partes o reexame por autoridade institucionalmente vinculada ao interesse arrecadatório;

(v) o recurso hierárquico também se mostra desnecessário e desproporcional, pois a preservação da legalidade e a uniformização da jurisprudência administrativa não exigem que a decisão final seja deslocada para uma autoridade política. Tanto no âmbito federal, perante o CARF, quanto no Estado de São Paulo, perante o TIT, eventual revisão permanece atribuída a instâncias técnicas, colegiadas e paritárias, preservando-se a estrutura própria do contencioso administrativo tributário;

(vi) levantamento realizado pelo CESA nos 26 Estados e no Distrito Federal revela que, além do Rio de Janeiro, apenas Acre e Alagoas mantêm mecanismos semelhantes e que diversos Estados aboliram expressamente recursos dessa natureza;

(vii) esse movimento de superação do recurso hierárquico foi recentemente incorporado às normas gerais nacionais do processo administrativo fiscal pela Lei Complementar nº 236/2026, que acrescentou ao Código Tributário Nacional (CTN) o art. 208-C, § 2º, vedando sua interposição a Secretário de Estado, Ministro de Estado ou outro integrante do Poder Executivo contra decisão definitiva favorável ao sujeito passivo. O panorama normativo confirma a necessidade de afastamento da revisão por autoridade fazendária singular e evidencia que o modelo fluminense privilegia o interesse arrecadatário secundário em detrimento do interesse público primário na correta aplicação da lei; e

(viii) dados empíricos confirmam os efeitos deletérios desse desenho institucional. Entre 2023 e agosto de 2026, foram identificados 240 recursos hierárquicos julgados pelo Secretário de Estado de Fazenda, todos providos em favor da Fazenda Pública. A taxa de provimento de 100% evidencia, no plano objetivo, que o recurso tem funcionado como instrumento sistemático de reversão das decisões favoráveis aos contribuintes. Casos concretos examinados nesta manifestação demonstram, ainda, a reforma de decisões do Conselho alinhadas à jurisprudência do STF, do STJ e do próprio TJRJ, obrigando os contribuintes a recorrer ao Poder Judiciário e ampliando desnecessariamente a litigiosidade e os custos suportados pelo Estado.

9. Por essas razões, o CESA requer sua admissão como *amicus curiae* e, no mérito, o acolhimento do incidente, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 266, II, do CTE/RJ. Subsidiariamente, requer seja conferida interpretação conforme à Constituição ao dispositivo, para assentar que o recurso hierárquico somente pode ser admitido para o reconhecimento de vícios ou nulidades patentes, devidamente demonstrados, excluindo qualquer interpretação que autorize o reexame do mérito das decisões do Conselho de Contribuintes, inclusive mediante reinterpretação da legislação tributária ou reavaliação das provas.

II. DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA ADMISSÃO DO CESA COMO AMICUS CURIAE: RELEVÂNCIA DA MATÉRIA, ESPECIFICIDADE DO TEMA E REPERCUSSÃO SOCIAL DA CONTROVÉRSIA

10. O *amicus curiae* é figura que, pelas suas origens históricas e de direito comparado, pode ser entendido como um especial terceiro interessado que, por iniciativa própria ou

por determinação judicial, intervém em processo pendente com vistas a enriquecer o debate judicial sobre as mais diversas questões jurídicas, portando, para o ambiente judiciário, valores dispersos na sociedade civil e no próprio Estado, legitimando e pluralizando as decisões tomadas pelo Poder Judiciário.

11. Nos termos do art. 138 do Código de Processo Civil (CPC), a intervenção do *amicus curiae* é admitida quando verificada: **(i)** a relevância da matéria; **(ii)** a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia; e **(iii)** a representatividade adequada do postulante.

12. No caso em exame, tais requisitos estão plenamente satisfeitos. A **relevância da matéria** é evidente. O dispositivo impugnado atinge diretamente o funcionamento do contencioso administrativo tributário estadual, na medida em que permite que decisões favoráveis aos contribuintes, proferidas pelo Conselho de Contribuintes (órgão técnico, colegiado e paritário), sejam submetidas à decisão singular do Secretário de Estado de Fazenda, autoridade política responsável pela pasta arrecadatória e não necessariamente técnica.

13. A **repercussão social** da controvérsia também é manifesta. A definição da constitucionalidade do art. 266, II, do CTE/RJ não se limita aos interesses das partes do mandado de segurança de origem, mas alcança todos os contribuintes que litigam administrativamente perante o Conselho de Contribuintes, bem como os advogados que atuam na defesa técnica desses contribuintes no âmbito do processo administrativo tributário.

14. A título ilustrativo, levantamento realizado pelo REQUERENTE a partir das decisões publicadas no Diário Oficial do Estado (**DOC.02**) identificou, entre 2023 e agosto de 2026, 240 (duzentos e quarenta) Recursos Hierárquicos julgados pelo Secretário de Estado de Fazenda, todos providos em favor da Fazenda, o que corresponde, no universo de decisões localizadas, a uma taxa de provimento de 100% (cem por cento).

15. Esse cenário evidencia a importância prática da controvérsia, na medida em que a existência de instância recursal assimétrica, privativa da Representação da Fazenda e exercida por autoridade vinculada à pasta arrecadatória, compromete a confiança no contencioso administrativo tributário.

16. Note-se, por fim, que o CESA possui **representatividade adequada** para atuar como *amicus curiae*. Associação sem fins lucrativos fundada em 1983, congrega mais de mil sociedades de advogados regularmente inscritas na OAB e atua em 16 unidades da

Federação, entre elas o Rio de Janeiro. Nos termos de seu Estatuto (**DOC.01**), tem entre suas finalidades promover estudos sobre a administração da Justiça e o exercício da advocacia, defender os interesses de suas associadas e representá-las em juízo.

17. Sua atuação institucional também é demonstrada pela participação como *amicus curiae* em controvérsias relevantes perante os Tribunais Superiores (**DOC.03**). No E. STJ, destacam-se o REsp nº 1.985.935/SP, relativo à necessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica para o redirecionamento da execução fiscal fundado em responsabilidade tributária, e os REsp nº 1.812.301/SC e 1.822.171/SC, que discutiram a fixação equitativa de honorários advocatícios em causas de elevado valor.

18. Perante o E. STF, o CESA participou do RE nº 940.769 (Tema 918), sobre o regime de tributação fixa das sociedades de advogados; do RE nº 656.558/SP (Tema 309), relativo às sanções aplicáveis aos condenados por improbidade administrativa; e da ADI nº 6.399, que examinou o fim do voto de qualidade no CARF, questão diretamente relacionada à estrutura e ao funcionamento do contencioso administrativo tributário.

19. A abrangência da entidade, suas finalidades estatutárias e sua experiência em controvérsias relacionadas aos contenciosos judicial e administrativo demonstram seu interesse institucional e sua pertinência temática. A regularidade do contencioso administrativo tributário, a paridade de armas, a efetividade do contraditório e a preservação de instâncias imparciais e tecnicamente qualificadas repercutem diretamente no exercício da advocacia tributária e na atuação das sociedades representadas pelo CESA, justificando sua admissão como *amicus curiae*.

III. DA DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA: POSSIBILIDADE E NECESSIDADE DE NOVO PRONUNCIAMENTO DESTA E. ÓRGÃO ESPECIAL

20. Como antecipado acima, a presente arguição tem por objeto o exame da constitucionalidade do art. 266, II, do CTE/RJ, em sua redação atualmente vigente, dada pela Lei nº 4.014/2002, que institui o chamado recurso hierárquico ao Secretário de Estado de Fazenda.

21. A controvérsia central consiste em definir se é compatível com a Constituição Federal a previsão de mecanismo recursal privativo da Representação da Fazenda, por meio do qual decisões favoráveis ao contribuinte, proferidas pelo Conselho de Contribuintes – órgão técnico, colegiado e paritário –, podem ser submetidas ao reexame monocrático do Secretário de Estado de Fazenda.

22. A questão submetida a este E. Órgão Especial envolve, ainda, ponto preliminar de especial relevância: a possibilidade e a necessidade de novo pronunciamento sobre a matéria, diante da existência da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000, julgada em 2007, na qual se concluiu pela constitucionalidade do art. 266, II, do Código Tributário Estadual.

23. Não se desconhece esse precedente. Contudo, ele não impede o exame da presente arguição. Isso porque, naquela oportunidade, este E. Órgão Especial analisou o art. 266, II, sob a redação conferida pela Lei nº 3.188/1999, **enquanto o presente incidente tem por objeto a redação dada pela Lei nº 4.014/2002**, que alterou substancialmente a conformação normativa do recurso hierárquico.

24. Com efeito, a redação examinada no precedente anterior restringia o recurso ao Secretário de Estado de Fazenda às decisões do Conselho Pleno que, desfavoráveis à Fazenda, violassem a legislação tributária. A redação atualmente impugnada, por sua vez, conferiu nova feição ao instituto, ampliando de forma substancial o seu alcance.

25. A comparação entre as redações evidencia a alteração substancial do objeto submetido a controle:

Redação dada pela Lei nº 3.188/1999	Redação dada pela Lei nº 4.014/2002
Art. 266 - Das decisões do Conselho cabem recursos: II - para o Secretário de Estado de Fazenda, <u>contra as decisões do Conselho Pleno</u>, que, desfavoráveis à Fazenda, <u>violem a legislação tributária</u>.	Art. 266 – Das decisões do Conselho cabe recurso: II – para o Secretário de Estado de Fazenda, <u>quando a decisão de Câmara, ou a decisão acordada por menos de ¾ (três quartos) do Conselho Pleno</u>, desfavorável à Fazenda, for contrária à legislação tributária ou <u>à evidência da prova constante no processo, e não couber o recurso previsto no inciso anterior, mantido o princípio do contraditório</u>.

26. Nota-se, portanto, que a Lei nº 4.014/2002 modificou a disciplina do recurso hierárquico nos seguintes termos:

- (i) ampliou as hipóteses de cabimento do recurso hierárquico, passando a admiti-lo também contra decisões proferidas pelas Câmaras, e não apenas contra decisões do Conselho Pleno;

(ii) introduziu novo fundamento para a interposição do recurso, tornando-o cabível diante de “decisão contrária à evidência da prova constante no processo”; e

(iii) estabeleceu quórum qualificado de $\frac{3}{4}$ dos membros do Conselho Pleno para que a decisão se torne irrecorrível por parte da Fazenda.

27. Essas alterações agravaram a incompatibilidade do recurso hierárquico com as normas constitucionais invocadas neste incidente.

28. A redação atualmente vigente permite que a Representação da Fazenda submeta ao reexame monocrático do Secretário de Estado de Fazenda até mesmo decisões proferidas pelas Câmaras em favor do contribuinte, ampliando, assim, o alcance de um mecanismo recursal privativo da própria Administração.

29. Além disso, a expressão “contrária à legislação tributária ou à evidência da prova constante no processo” confere amplitude significativa ao recurso, pois autoriza, na prática, não apenas controle de legalidade, mas verdadeiro reexame de mérito e de prova por autoridade monocrática externa ao órgão julgador.

30. O próprio v. acórdão suscitante reconheceu a amplitude excessiva dessas expressões, destacando que “as hipóteses de cabimento são deveras alargadas, verdadeiros conceitos jurídicos indeterminados”, capazes de abrir “veredas para a interposição de todo e qualquer recurso, para o qual baste o simples inconformismo, devidamente arrazoadado”.

31. Também merece destaque o quórum qualificado de $\frac{3}{4}$ previsto na redação atual. Em um colegiado de 16 (dezesseis) membros, apenas decisões tomadas por pelo menos 12 (doze) conselheiros tornam-se irrecorríveis pela Fazenda.

32. Como bem ressaltado no v. acórdão suscitante, trata-se de quórum superior àquele exigido para aprovação de emenda constitucional, de modo que “qualquer resultado menos expressivo (9 a 7; 10 a 6; 11 a 5), se favorável ao contribuinte, será passível de questionamento, por parte da Fazenda, a ninguém menos que o próprio Chefe da Pasta”.

33. Diante desse novo cenário normativo, resta claro que não há identidade entre o objeto apreciado na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000 e aquele ora submetido a este E. Órgão Especial. O precedente anterior examinou modelo mais restrito, já a presente arguição discute mecanismo substancialmente ampliado pela Lei nº 4.014/2002.

34. A possibilidade de novo exame encontra fundamento expresso no art. 236, § 2º, do Regimento Interno deste E. Tribunal, segundo o qual qualquer órgão julgador, por motivo relevante reconhecido pela maioria de seus membros, poderá provocar novo pronunciamento do Órgão Especial:

“Art. 236. (...) § 2º Qualquer Órgão Julgador, por motivo relevante reconhecido pela maioria de seus membros, poderá provocar novo pronunciamento do Órgão Especial, salvo se a Assembleia Legislativa já houver suspenso a execução da lei ou ato normativo declarado inconstitucional.”

35. No caso em exame, o motivo relevante que justifica a reapreciação da matéria é evidente. Além da alteração substancial da redação do art. 266, II, do CTE/RJ, a presente arguição foi suscitada com base em fundamentos constitucionais que não foram enfrentados com a mesma profundidade no precedente de 2007, especialmente a violação à imparcialidade objetiva, à isonomia processual, à razoabilidade, ao princípio republicano e à própria finalidade do processo administrativo tributário.

36. Esse motivo relevante é reforçado pela evolução da jurisprudência constitucional posterior ao precedente de 2007. No julgamento do RE nº 594.296/MG, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 138), o Supremo Tribunal Federal, ao compatibilizar o poder de autotutela reconhecido pela Súmula 473 com as garantias previstas no art. 5º, LV, da Constituição Federal, assentou que a revisão de atos administrativos com efeitos concretos sobre a esfera jurídica do administrado deve observar o devido processo legal. Como ressaltado no voto da Ministra Cármen Lúcia, “o desempenho da autotutela da Administração Pública não a dispensa do rigoroso cumprimento da Constituição da República”¹.

37. Embora não trate especificamente do recurso hierárquico no contencioso tributário, o precedente estabelece premissa relevante para a presente controvérsia: o dever de preservação da legalidade não confere à Administração poder irrestrito de revisão, devendo a autotutela ser exercida em conformidade com as garantias constitucionais do administrado.

38. Essa orientação, firmada após o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000, constitui elemento adicional a justificar o novo exame do art. 266, II, do CTE/RJ, especialmente porque o recurso atualmente impugnado permite que

¹ STF, RE nº 594.296/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 21.09.2011, DJe de 13.02.2012, Tema 138 da repercussão geral. Cf., especialmente, voto da Ministra Cármen Lúcia, p. 23-24 do acórdão.

decisão favorável ao contribuinte, proferida por órgão técnico, colegiado e paritário, seja submetida ao reexame de autoridade singular situada no vértice da pasta arrecadatória.

39. Além da evolução jurisprudencial acima destacada, sobreveio novo parâmetro constitucional inexistente quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000. A Emenda Constitucional nº 132/2023 incluiu o § 3º no art. 145 da Constituição Federal, segundo o qual o Sistema Tributário Nacional deve observar, entre outros, os princípios da justiça tributária e da cooperação.

40. A constitucionalidade do art. 266, II, do CTE/RJ deve, portanto, ser examinada também à luz desse novo comando constitucional. A expressa positivação da justiça tributária reforça a exigência de que não apenas a instituição e a quantificação dos tributos, mas também os mecanismos destinados à sua aplicação e revisão administrativa sejam estruturados de forma equilibrada, tecnicamente qualificada e compatível com os direitos dos contribuintes.

41. Esse parâmetro constitucional superveniente constitui motivo adicional para o novo pronunciamento deste E. Órgão Especial. O precedente de 2007 não pôde examinar a compatibilidade do recurso hierárquico com o art. 145, § 3º, da Constituição Federal, introduzido apenas em 2023, nem avaliar se a atribuição de prerrogativa recursal exclusiva à Fazenda, dirigida à autoridade máxima da pasta arrecadatória, é compatível com o princípio constitucional da justiça tributária.

42. Soma-se a isso o fato de que, após o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000, este mesmo E. Órgão Especial proferiu decisão relevante na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0027370-18.2001.8.19.0000, julgada em 2014, declarando a inconstitucionalidade do art. 266, II, § 2º, do CTE/RJ, que condicionava a eficácia de decisões desfavoráveis à Fazenda à manifestação do Secretário de Estado de Fazenda.

43. Embora o objeto daquele julgamento não fosse idêntico ao presente, seus fundamentos são diretamente relevantes. Naquela ocasião, reconheceu-se que a possibilidade de intervenção monocrática do Secretário de Estado de Fazenda sobre decisão proferida por órgão colegiado do contencioso administrativo tributário violava o devido processo legal administrativo e esvaziava a autoridade do Conselho de Contribuintes.

44. A mesma lógica se aplica, de modo ainda mais evidente, ao art. 266, II, do CTE/RJ, em sua redação atual. Ora, se a suspensão da eficácia de decisão colegiada favorável ao contribuinte, por ato do Secretário de Estado de Fazenda, foi considerada incompatível com

a Constituição, tanto mais problemática se mostra a norma que permite ao Secretário reformar o próprio mérito da decisão colegiada, por meio de recurso privativo da Representação da Fazenda.

45. Portanto, novo pronunciamento deste E. Órgão Especial não apenas é possível, como é necessário. A presente arguição tem por objeto redação normativa diversa, apresenta fundamentos constitucionais renovados, deve ser examinada à luz de parâmetro constitucional superveniente e impõe a necessidade de harmonização da jurisprudência interna deste E. Tribunal sobre a extensão dos poderes do Secretário de Estado de Fazenda no contencioso administrativo tributário.

46. Delimitada a controvérsia, passa-se a demonstrar que o art. 266, II, do CTE/RJ, em sua atual conformação normativa, viola as garantias constitucionais do devido processo legal administrativo, da isonomia, da imparcialidade objetiva, da segurança jurídica, da razoabilidade e proporcionalidade, bem como o princípio da justiça tributária, expressamente previsto no art. 145, § 3º, da Constituição Federal.

IV. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 266, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

(IV.A) PREMISSA NECESSÁRIA: O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA DO CONTRIBUINTE E A FUNÇÃO INSTITUCIONAL DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

47. Antes de examinar os vícios do art. 266, II, do CTE/RJ, é importante delimitar a função institucional do processo administrativo tributário. Em um Estado Democrático de Direito, esse processo não constitui simples etapa interna de revisão da atividade fazendária, sujeita à livre disposição da Administração, mas garantia do contribuinte, vinculada ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

48. No âmbito tributário, essa garantia assume importância ainda maior. O processo administrativo permite que o contribuinte questione a exigência fiscal, apresente provas e submeta o lançamento ao controle de órgão especializado. Ao mesmo tempo, oferece à própria Administração a oportunidade de revisar, de forma qualificada, a legalidade de seus atos, evitando a manutenção de cobranças indevidas e a judicialização desnecessária de controvérsias.

49. Nesse sentido, **RICARDO LOBO TORRES**² assinala que o processo administrativo fiscal visa o “controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores

² TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 78

concretos”, constituindo “um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte”.

50. No Estado do Rio de Janeiro, essa função é desempenhada, em segunda instância, pelo Conselho de Contribuintes, órgão técnico, colegiado e paritário, composto por representantes da Fazenda e dos contribuintes.

51. A existência de um Conselho de Contribuintes com tais características foi concebida para assegurar um modelo de julgamento administrativo equilibrado, imparcial e compatível com as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstas no art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal. Nesse formato, a controvérsia tributária deveria ser resolvida por órgão técnico, colegiado e paritário, e não por decisão singular da autoridade política responsável pela pasta arrecadatória, cuja investidura não exige especialização técnica em matéria tributária.

52. O art. 266, II, do CTE/RJ, contudo, compromete essa lógica constitucional. Ao instituir recurso privativo da Representação da Fazenda para o Secretário de Estado de Fazenda – autoridade política singular, não necessariamente técnica, vinculada à pasta arrecadatória e situada fora do órgão julgador –, a norma desloca a última palavra administrativa sobre decisões favoráveis ao contribuinte para uma instância monocrática.

53. Trata-se da chamada “**instância especial**” (assim designada pelo Decreto nº 2.473/79, que regulamenta o processo administrativo tributário no Estado), a quem compete julgar o recurso hierárquico objeto da presente arguição de inconstitucionalidade.

54. A controvérsia constitucional, portanto, não está na existência de mecanismos de controle de legalidade pela Administração, mas na forma escolhida pelo legislador estadual: um recurso assimétrico, privativo da Representação da Fazenda, apto a submeter decisões do Conselho de Contribuintes ao reexame monocrático do Secretário de Estado de Fazenda, autoridade que não integra o órgão técnico, colegiado e paritário de julgamento. Como se demonstrará, esse modelo não se compatibiliza com a Constituição.

(IV.B) O RECURSO HIERÁRQUICO NÃO SE CONFUNDE COM A AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA OU SIMPLES CONTROLE INTERNO DE LEGALIDADE

55. Uma possível justificativa para a manutenção do art. 266, II, do CTE/RJ seria a de que o recurso hierárquico representaria mera manifestação da autotutela administrativa

ou do controle interno de legalidade dos atos da Administração. Essa premissa, contudo, não se sustenta.

56. É certo que a Administração Pública pode rever seus próprios atos, especialmente para anular ilegalidades, corrigir nulidades ou adequar sua atuação ao princípio da legalidade. Contudo, como ressaltou a Ministra Cármen Lúcia no julgamento do Tema 138/STF, “não se desempenha a autotutela sem limites”³.

57. É preciso distinguir o controle de legalidade voltado à correção excepcional de vícios que comprometem a validade do ato administrativo, do recurso hierárquico previsto no art. 266, II, do CTE/RJ, que permite à Representação da Fazenda submeter ao Secretário de Estado de Fazenda o próprio mérito da decisão do Conselho de Contribuintes, inclusive a interpretação da legislação tributária e a valoração das provas constantes dos autos.

58. A redação do dispositivo confirma essa amplitude excessiva. Ao admitir recurso contra decisões consideradas “contrárias à legislação tributária ou à evidência da prova constante no processo”, a norma não se limita a hipóteses de nulidade, ilegalidade manifesta ou vício procedimental. Ao contrário, abre espaço para que divergências jurídicas e probatórias sejam levadas ao Secretário de Estado de Fazenda, sempre por iniciativa exclusiva da Representação da Fazenda.

59. Diante desse alcance, a invocação da autotutela administrativa não elimina o vício constitucional aqui discutido. Ainda que se considere a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, em determinados precedentes, examinou o recurso hierárquico sob a perspectiva do controle de legalidade, essa orientação jamais autorizou a substituição do julgamento técnico do Conselho por nova apreciação de mérito pela autoridade fazendária.

60. De fato, no RMS 24.947/RJ, relativo ao próprio CTE/RJ, o STJ assentou justamente que o Secretário de Fazenda não poderia adentrar no juízo de mérito da decisão colegiada⁴. Ou seja: mesmo a leitura mais permissiva do instituto confirma que autotutela e reexame de mérito são categorias distintas, não intercambiáveis.

³ STF, RE nº 594.296/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 21.09.2011, DJe de 13.02.2012, Tema 138 da repercussão geral.

⁴ Nesse sentido, MS n. 8.810/DF, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, julgado em 13/8/2003, DJ de 6/10/2003, p. 197; RMS n. 16.902/RJ, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/8/2004, DJ de 4/10/2004, p. 220.

61. A doutrina especializada também distingue o controle hierárquico administrativo da função julgadora exercida pelos órgãos do contencioso tributário. Como observa **JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO**⁵, a subordinação administrativa pode existir em questões de índole funcional, mas não no mérito das decisões colegiadas, sendo “inaplicável à espécie o princípio da autotutela”.

62. No mesmo sentido, **ALBERTO XAVIER**⁶ assinala que não se pode falar em “poder hierárquico” da autoridade fazendária sobre o núcleo essencial da competência judicante dos Conselhos de Contribuintes.

63. A partir dessa premissa, a autotutela administrativa não pode ser utilizada para requalificar o art. 266, II, do CTE/RJ como simples mecanismo de controle interno. O que o dispositivo institui é uma via recursal que ultrapassa os limites da autotutela e projeta os vícios constitucionais examinados no tópico seguinte.

64. A experiência concreta do contencioso administrativo fluminense confirma essa preocupação. Levantamento realizado no âmbito da presente manifestação identificou decisões do Conselho de Contribuintes que, embora alinhadas à jurisprudência do STJ, do STF e do próprio TJRJ, foram reformadas pelo Secretário de Estado de Fazenda em sede de recurso hierárquico.

65. É o que se verificou, por exemplo, no **Processo Administrativo SEI-040033/000081/2022**, relativo à **Paradiso Giovannella Transportes Ltda.**, em que o Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 11.777, reconheceu o direito ao creditamento de ICMS sobre combustível utilizado por empresa transportadora. A decisão foi reformada pelo Secretário de Estado de Fazenda para reconhecer a procedência do auto de infração, apesar de o entendimento do Conselho estar alinhado à jurisprudência do STJ⁷ e do TJRJ⁸, que admitem o creditamento de ICMS sobre combustível quando caracterizado como insumo essencial à atividade de transporte (Publicação no DOE de 30.01.2026).

⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 3.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 239.

⁶ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 26.

⁷ Nesse sentido: “Mediante interpretação do art. 20, caput, da LC 87/1996, tem-se que o combustível utilizado por empresa de prestação de serviço de transporte aéreo constitui insumo indispensável à sua atividade, de modo que o ICMS incidente na respectiva aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.” (STJ, REsp 1.844.316/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 14/06/2021).

⁸ No mesmo sentido: TJRJ, Apelação Cível 0317663-51.2018.8.19.0001, Rel. Des. Murilo André Kieling Cardona Pereira, 23ª Câmara Cível, DJ 29/11/2022; TJRJ, Apelação Cível 0322595-29.2011.8.19.0001, Rel.f Des. Isabela Pessanha Chagas, 10ª Câmara de Direito Público, DJ 06.06.2025.

66. Situação semelhante ocorreu no **Processo Administrativo E-04/036/100028/2018**, relativo à **Ampla Energia e Serviços S.A.**, em que o Conselho de Contribuintes, por meio do **Acórdão nº 11.156**, afastou a exigência de ICMS e FECF sobre perdas comerciais de energia elétrica ocorridas antes da distribuição ao consumidor final. O acórdão foi reformado pelo Secretário de Estado de Fazenda para reconhecer a incidência do imposto sobre as operações autuadas, embora o STJ⁹ e o TJRJ¹⁰ tenham orientação no sentido de que a incidência do ICMS sobre energia elétrica pressupõe o efetivo consumo pelo consumidor final (Publicação no DOE de 30.01.2026).

67. Já no **Processo Administrativo E-04/034.8789/2013**, relativo à **Indústria de Cosméticos Carvalho Ltda.**, o Conselho de Contribuintes, por meio do **Acórdão nº 8.930**, reconheceu que, na importação por encomenda, o destinatário legal da mercadoria é a sociedade importadora situada fora do território fluminense e afastou a exigência de ICMS-Importação pela SEFAZ/RJ. O entendimento foi reformado pelo Secretário de Estado de Fazenda, para restabelecer a procedência do auto de infração (Publicado no DOE de 18.07.2018). Posteriormente, contudo, a própria contribuinte obteve no Judiciário a anulação do crédito tributário, em linha com o Tema 520 do STF¹¹, segundo o qual o sujeito ativo do ICMS-importação é o Estado em que domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação.

68. Também se identificou hipótese semelhante no **Processo Administrativo E-04/040/1667/2014**, relativo à C&A Modas S.A., em que o Conselho Pleno, por meio do Acórdão nº 9.227, reconheceu a ocorrência da decadência, com aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, em razão da existência de pagamento antecipado, e afastou a exigência fiscal. A decisão foi reformada pelo Secretário de Estado de Fazenda para restabelecer a procedência do auto de infração (Publicação no DOE de 18.03.2020). Na sequência, porém, o mesmo contribuinte levou a controvérsia ao Poder Judiciário e obteve decisão favorável no TJRJ¹², que reconheceu a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e, por

⁹ “A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida” (REsp n. 1.306.356/PA, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJe 04/09/2012)

¹⁰ No mesmo sentido: TJRJ, Apelação Cível 0244617-63.2017.8.19.0001, Rel. Des. Elton Martinez Carvalho Leme, 8ª Câmara de Direito Privado, DJ 03/08/2022; TJRJ, Apelação Cível 0101484-89.2019.8.19.0001, Rel. Des. Carlos Eduardo Moreira da Silva, DJ 12/05/2021.

¹¹ Tema 520/STF: “O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”

¹² TJ-RJ, Apelação Cível 0215513-21.2020.8.19.0001, Rel. Des. Carlos José Martins Gomes, 5ª Câmara de Direito Público, DJ 07/12/2023.

consequência, a decadência do crédito tributário, com fundamento na orientação firmada pelo STJ no REsp nº 973.733/SC¹³ e na Súmula 555¹⁴.

69. Os dois últimos exemplos acima revelam outro efeito deletério do recurso hierárquico. Ao reformar decisões do Conselho de Contribuintes alinhadas à jurisprudência dos tribunais, o Secretário de Estado de Fazenda não preserva a legalidade administrativa, mas obriga o contribuinte, já vencedor na esfera administrativa, a recorrer ao Poder Judiciário para restabelecer o entendimento corretamente aplicado pelo órgão técnico.

70. O Estado, assim, emprega recursos públicos na manutenção de uma estrutura especializada de julgamento e, ao mesmo tempo, esvazia sua utilidade, deslocando para o Judiciário controvérsias que poderiam ser encerradas administrativamente. Sem produzir ganho arrecadatório efetivo, essa dinâmica prolonga os litígios e impõe novos custos ao erário, inclusive, quando cabíveis, honorários sucumbenciais.

71. Os exemplos acima não são invocados para rediscutir o acerto de cada julgamento, mas para demonstrar que o modelo instituído pelo art. 266, II, do CTE/RJ ultrapassa os limites de qualquer controle excepcional de legalidade. Ao permitir, por iniciativa exclusiva da Fazenda, a reforma de decisões do Conselho alinhadas à jurisprudência judicial, o recurso funciona como instância assimétrica de reexame do mérito tributário, esvazia a autoridade técnica do Conselho, estimula a judicialização e compromete a legitimidade do contencioso administrativo tributário.

**(IV.C) DA VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO PELA CRIAÇÃO
DE INSTÂNCIA RECURSAL ASSIMÉTRICA, COM COMPROMETIMENTO DA
IMPARCIALIDADE OBJETIVA, DA PARIDADE DE ARMAS, DO CONTRADITÓRIO E DA
AMPLA DEFESA**

72. Demonstrado que o recurso hierárquico não se confunde com autotutela administrativa, passa-se ao exame de sua incompatibilidade com o **devido processo legal administrativo**, assegurado pelo art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal. O art. 266, II, do CTE/RJ institui instância recursal assimétrica, privativa da Representação da Fazenda,

¹³ REsp n. 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.

¹⁴ Súmula 555/STJ: “Quando **não** houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

que permite o reexame de decisões favoráveis ao contribuinte por autoridade política singular, não necessariamente técnica, responsável pela pasta arrecadatória.

73. O devido processo legal administrativo não se satisfaz com a mera existência formal de um procedimento. Exige que o litígio seja decidido em ambiente institucional imparcial, com contraditório efetivo, paridade de armas e respeito à competência do órgão julgador.

74. No processo administrativo tributário, essas garantias assumem especial relevância porque a Administração ocupa posição peculiar: é, ao mesmo tempo, parte interessada na arrecadação e responsável por organizar a instância administrativa de julgamento. Justamente por isso, a existência de órgão técnico, colegiado e paritário, como o Conselho de Contribuintes, funciona como mecanismo institucional de equilíbrio entre Fisco e contribuinte.

75. Nesse mesmo sentido, o v. acórdão suscitante ressaltou que o devido processo legal administrativo traz implícita “uma garantia, ou ao menos uma diretriz, sempre que possível, de que os conflitos, mesmo em âmbito administrativo, venham a ser decididos por autoridade o mais isenta possível, mediante critérios técnicos que tenham por medida o império do Direito”.

76. O art. 266, II do CTE/RJ rompe esse equilíbrio. Ao prever recurso exclusivo da Representação da Fazenda ao Secretário de Estado de Fazenda, a norma confere a apenas uma das partes do litígio administrativo a possibilidade de deslocar a decisão para autoridade externa ao órgão julgador, singular e diretamente vinculada à estrutura arrecadatória do Estado.

77. A doutrina especializada identifica precisamente esse vício institucional. Como destaca **SÉRGIO ANDRÉ ROCHA**¹⁵, se a finalidade do processo administrativo fiscal é a revisão técnica dos atos fiscais, não se mostra compatível atribuir a decisão final a órgão ou agente de natureza política.

78. No mesmo sentido, **GUSTAVO BRIGAGÃO** e **BRUNO LYRA**¹⁶ assinalam que a “função legitimadora do processo administrativo fiscal não se coaduna com a possibilidade de revisão de mérito das decisões dos Conselhos de Contribuintes por

¹⁵ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 286.

¹⁶ BRIGAGÃO, Gustavo; LYRA, Bruno. *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. 161-162.

autoridade singular superior”. Isso porque a imparcialidade, condição necessária ao devido processo legal, “não se mantém em julgamento realizado por autoridade de cunho político, e não técnico”.

79. A violação à imparcialidade, aqui, não depende de juízo subjetivo sobre a pessoa que ocupa o cargo de Secretário de Estado de Fazenda. O vício é objetivo e institucional. A questão é que a decisão final passa a ser atribuída a autoridade política, não necessariamente técnica, situada no vértice da pasta responsável pela arrecadação tributária, em recurso manejado exclusivamente pelo órgão fazendário contra decisão favorável ao contribuinte.

80. Além da imparcialidade, a paridade de armas também é diretamente afetada. Enquanto a Representação da Fazenda dispõe de recurso específico para levar decisões desfavoráveis ao Fisco ao Secretário de Estado de Fazenda, o contribuinte não possui mecanismo equivalente para submeter decisões desfavoráveis a autoridade administrativa superior. O sistema cria, portanto, uma desigualdade recursal estrutural em favor da Fazenda.

81. Essa assimetria não é meramente formal. Levantamento consolidado pelo REQUERENTE a partir das decisões publicadas no Diário Oficial do Estado identificou, entre 2023 e agosto de 2026, **240** recursos hierárquicos julgados pelo Secretário de Estado de Fazenda, **todos** providos em favor da Fazenda (**DOC.02**).

82. É o que se verifica da tabela abaixo:

Ano de publicação no Diário Oficial do Estado	Recursos da Fazenda	Recursos providos pelo Secretário	Taxa de provimento
2026	65	65	100%
2025	19	19	100%
2024	62	62	100%
2023	94	94	100%

83. O dado não é apresentado para rediscutir o acerto individual de cada decisão administrativa, mas para demonstrar o efeito institucional do modelo previsto no art. 266, II, do CTE/RJ. Na prática, o recurso privativo da Representação da Fazenda tem funcionado

como instância sistemática de reversão de decisões favoráveis ao contribuinte, e não como mecanismo neutro de controle de legalidade.

84. Esse padrão reforça a incompatibilidade do modelo com a **imparcialidade objetiva e a paridade de armas**. Em um sistema no qual apenas uma das partes dispõe de recurso para autoridade situada fora do órgão técnico, colegiado e paritário de julgamento – e no qual esse recurso foi invariavelmente provido no período analisado –, a desigualdade recursal produz vantagem concreta em favor da Fazenda e compromete a posição processual do contribuinte.

85. A mesma lógica compromete o **contraditório** e a **ampla defesa**. O contribuinte exerce sua defesa perante o Conselho de Contribuintes, em ambiente colegiado, técnico e paritário. Contudo, caso obtenha decisão favorável, essa decisão pode ser submetida, por iniciativa exclusiva da Representação da Fazenda, a nova apreciação por autoridade singular, fora do ambiente institucional em que o contraditório foi plenamente desenvolvido.

86. Por essas razões, o art. 266, II, do CTE/RJ compromete a própria racionalidade constitucional do processo administrativo tributário. Ao permitir que a decisão favorável ao contribuinte, obtida perante órgão técnico, colegiado e paritário, seja submetida a uma instância recursal exclusiva da Fazenda, a norma esvazia a efetividade do devido processo legal administrativo e rompe o equilíbrio mínimo que deve orientar a relação processual entre Fisco e contribuinte.

(IV.D) A ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE JUDICIALIZAÇÃO PELA FAZENDA NÃO JUSTIFICA A ASSIMETRIA RECURSAL

87. Outro argumento usualmente invocado em defesa do recurso hierárquico é o de que, enquanto o contribuinte poderia levar ao Poder Judiciário a decisão administrativa que lhe fosse desfavorável, a Fazenda não disporia de instrumento judicial equivalente para impugnar decisões definitivas do Conselho de Contribuintes.

88. A premissa, contudo, não se sustenta à luz do próprio CTE/RJ, cujo art. 269 prevê expressamente que “as decisões irrecorríveis ou irrecorridas, referidas nos artigos anteriores, poderão ser impugnadas judicialmente tanto pelo Estado como pelo interessado, quer em processo de iniciativa do vencido, quer em defesa, em processo de iniciativa do vencedor”.

89. Ou seja, o próprio diploma estadual admite, ao menos em tese, a impugnação judicial das decisões administrativas tanto pelo contribuinte quanto pelo Estado. Essa

previsão afasta a ideia de que a Fazenda estaria absolutamente desprovida de qualquer via judicial para discutir decisões administrativas que lhe sejam desfavoráveis.

90. De todo modo, ainda que se admitisse alguma controvérsia quanto ao alcance ou à forma de exercício dessa impugnação judicial pelo Estado, daí não decorreria a constitucionalidade do recurso hierárquico. A eventual dificuldade da Fazenda em submeter determinada controvérsia ao Poder Judiciário não autoriza a criação de instância recursal interna exclusiva, privativa da Representação da Fazenda e exercida por autoridade singular vinculada à pasta arrecadatória.

91. A Constituição não permite que uma suposta assimetria seja corrigida por outra ainda mais grave. Se o objetivo fosse assegurar maior controle técnico das decisões administrativas, o legislador poderia ter instituído meios compatíveis com o devido processo legal, como recursos bilaterais, instâncias colegiadas de uniformização, câmaras superiores, revisão pelo próprio órgão colegiado ou mecanismos excepcionais de correção de nulidades.

92. Além disso, o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário não se compara ao recurso hierárquico da Fazenda. A judicialização exige nova demanda, custos processuais, tempo de tramitação e sujeição a um órgão externo e imparcial. O recurso hierárquico, por sua vez, é interno, privativo da Representação da Fazenda e dirigido a autoridade integrante da própria estrutura arrecadatória.

93. Na prática, o modelo transfere ao contribuinte o ônus de judicializar controvérsia que já havia vencido perante o órgão técnico, colegiado e paritário do contencioso administrativo. Assim, mesmo após obter decisão favorável no Conselho de Contribuintes, o administrado permanece sujeito à sua reforma pela autoridade fazendária e, para preservar o resultado, precisa recorrer ao Judiciário.

94. Como se demonstrará no tópico seguinte, a experiência federativa confirma que esse tipo de estrutura não é necessário à preservação da legalidade administrativa, justamente porque há modelos menos gravosos, técnicos e colegiados de controle das decisões do contencioso tributário.

(IV.E) DA VIOLAÇÃO À PROPORCIONALIDADE, À RAZOABILIDADE, À SEGURANÇA JURÍDICA E À PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: EXISTÊNCIA DE MEIOS MENOS GRAVOSOS DE CONTROLE E PREVALÊNCIA INDEVIDA DO INTERESSE ARRECADATÓRIO SOBRE O INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO

95. O modelo previsto no art. 266, II, do CTE/RJ tampouco se compatibiliza com a proporcionalidade, a razoabilidade, a segurança jurídica e a proteção da confiança do contribuinte e a justiça tributária.

96. Em primeiro lugar, a medida não se mostra adequada. A revisão técnica de decisões proferidas por órgão colegiado, paritário e especializado não é mais bem desempenhada por autoridade política singular, cuja investidura não pressupõe especialização técnica em matéria tributária e que responde pela pasta arrecadatória. Ao contrário, o deslocamento da última palavra administrativa para o Secretário de Estado de Fazenda fragiliza as garantias que justificam a existência do Conselho de Contribuintes.

97. Essa preocupação foi expressamente destacada no v. acórdão suscitante, ao reconhecer que o recurso hierárquico abre “larga porta” para a prevalência do “interesse público secundário, consistente na arrecadação tributária”, em detrimento do “interesse público primário do império da lei”.

98. A prevalência do interesse arrecadatário secundário revela-se ainda incompatível com o princípio da justiça tributária, expressamente incorporado ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Nos termos do art. 145, § 3º, da Constituição Federal, o Sistema Tributário Nacional deve observar, entre outros, o princípio da justiça tributária.

99. A justiça tributária não se limita à definição da carga fiscal e à distribuição do ônus tributário entre os contribuintes. A justa aplicação da legislação também pressupõe procedimentos institucionais equilibrados e aptos a assegurar que os créditos tributários sejam constituídos e mantidos em conformidade com a lei.

100. O recurso hierárquico previsto no art. 266, II, do CTE/RJ não se compatibiliza com essa exigência. Depois de o contribuinte obter decisão favorável perante órgão técnico, colegiado e paritário, a norma confere exclusivamente à Representação da Fazenda a possibilidade de deslocar o julgamento para autoridade singular situada no vértice da pasta arrecadatória, com poderes para reinterpretar a legislação e revalorar as provas constantes dos autos.

101. Esse desenho institucional favorece unilateralmente a pretensão arrecadatória e transfere ao contribuinte o ônus de recorrer ao Poder Judiciário para preservar decisão que já havia obtido perante o órgão administrativo especializado. Em vez de assegurar a justa aplicação da legislação tributária, o mecanismo privilegia o interesse arrecadatário da Administração em detrimento do interesse público primário no império da lei.

102. Em segundo lugar, a medida não é necessária, tampouco razoável. Caso o objetivo fosse assegurar a correção de ilegalidades, uniformizar a jurisprudência administrativa ou aperfeiçoar o controle técnico das decisões, o legislador poderia ter instituído mecanismos menos gravosos e mais equilibrados.

103. O modelo adotado pelo Estado de São Paulo demonstra que a revisão das decisões administrativas pode ser estruturada de forma menos gravosa. Nos termos da Lei Estadual/SP nº 13.457/2009, assim como ocorre no Estado do Rio de Janeiro, o recurso especial pode ser interposto tanto pelo autuado quanto pela Fazenda Pública, com fundamento em divergência entre acórdãos do próprio Tribunal de Impostos e Taxas, asseguradas contrarrazões à parte contrária e julgamento pela Câmara Superior, órgão colegiado e paritário integrante do próprio contencioso administrativo tributário.

104. A diferença surge, porém, no tratamento conferido às decisões contrárias à Fazenda. A legislação paulista prevê pedido de reforma de decisão contrária à Fazenda em hipóteses específicas, sujeito à admissibilidade pelo Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas e ao posterior julgamento pela Câmara Superior. Assim, mesmo quando se admite mecanismo específico de revisão em favor da Fazenda, a decisão final permanece no âmbito de órgão técnico, colegiado e paritário, sem ser transferida ao Secretário de Fazenda.

105. No plano federal, a evolução do processo administrativo fiscal também revela o progressivo afastamento da revisão monocrática de decisões colegiadas por autoridade situada fora do órgão de julgamento. Em sua redação original, o Decreto nº 70.235/72 atribuía ao Ministro da Fazenda competência para julgar, em instância especial, recursos interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda contra decisões dos Conselhos de Contribuintes.

106. Esse modelo foi posteriormente alterado com a instituição, pelo Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual se atribuiu o julgamento de recursos especiais contra decisões dos Conselhos de Contribuintes. A revisão passou, assim, a ser realizada por órgão colegiado integrante da própria estrutura do contencioso administrativo fiscal, e não mais pelo Ministro da Fazenda.

107. Atualmente, nos termos do Regimento Interno do CARE, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial contra acórdão que confira à legislação tributária interpretação divergente daquela adotada por outra Câmara, Turma ou pela própria Câmara Superior. Trata-se, portanto, de mecanismo de uniformização submetido a julgamento colegiado

no âmbito do próprio contencioso administrativo fiscal, sem revisão do mérito da decisão pelo Ministro da Fazenda ou por outra autoridade singular externa ao órgão julgador e imbuída de interesses arrecadatários.

108. A desproporcionalidade do modelo fluminense, quando comparado ao modelo federal, também foi ressaltada no v. acórdão suscitante.

109. Segundo o voto condutor, diferentemente do voto de qualidade do CARF, o recurso hierárquico transfere a decisão a “um agente diretamente ligado à autoridade máxima do Poder Executivo, que sequer integra o colegiado”. Mais do que isso, confere ao Secretário de Fazenda uma espécie de “superqualidade”, um “autêntico superpoder”, por meio do qual a autoridade “não apenas desempata, mas verdadeiramente ‘vira o jogo’, fazendo tabula rasa dos (...) votos do Plenário do Conselho de Contribuintes”.

110. Esses exemplos demonstram que a preservação da legalidade, da coerência decisória e da uniformidade jurisprudencial pode ser alcançada por mecanismos técnicos, colegiados e submetidos ao contraditório, sem necessidade de deslocar a decisão final para autoridade política singular, não necessariamente técnica, responsável pela arrecadação.

111. A comparação federativa reforça o caráter excepcional e desproporcional do modelo fluminense. Levantamento realizado pelo REQUERENTE, abrangendo os 26 Estados e o Distrito Federal, indica que, além do próprio Rio de Janeiro, apenas Acre e Alagoas mantêm mecanismos próximos ao recurso hierárquico previsto no art. 266, II, do CTE/RJ (DOC.04). Em outras palavras, os demais 23 Estados e o Distrito Federal não adotam modelo semelhante de revisão hierárquica por autoridade fazendária singular. Esse dado afasta a ideia de que o recurso hierárquico seja instrumento ordinário ou necessário à preservação da legalidade administrativa.

112. A excepcionalidade do modelo fluminense é reforçada, ainda, pelo fato de que, em diversos Estados, mecanismos dessa natureza foram expressamente extintos. Veja-se:

Estado	Legislação	Há recurso hierárquico?	Observação
Bahia	Lei nº 3.956/1981	Não	O recurso hierárquico, inicialmente previsto no art. 151, parágrafo único, da Lei nº 3.956/1981, foi extinto pela Lei nº 4.696/1987.

Distrito Federal	Lei nº 4.567/2011	Não	O recurso hierárquico, previsto no art. 40 da Lei nº 657/1994, foi extinto pela Lei nº 3.427/2004.
Maranhão	Lei nº 7.799/2002	Não	O recurso hierárquico, inicialmente previsto no art. 177 da Lei nº 3.875/77, foi extinto pela Lei nº 7.799/2002.
Paraíba	Lei nº 10.094/2013	Não	O recurso hierárquico, inicialmente previsto no art. 84 e 88 da Lei nº 10.094/2013, foi extinto pela Lei nº 10.977/2017.
Paraná	Lei nº 18.877/2016	Não	O recurso hierárquico, inicialmente previsto no art. 24 da LC nº 01/1972, foi extinto pela Lei nº 18.877/2016.
Pernambuco	Lei nº 10.654/91	Não	O recurso hierárquico, inicialmente previsto no art. 51 da Lei nº 7.123/76, foi extinto pela Lei nº 10.654/91.

113. Esse movimento de superação do recurso hierárquico foi recentemente incorporado às normas gerais nacionais do processo administrativo fiscal pela Lei Complementar nº 236/2026, que acrescentou ao Código Tributário Nacional (CTN) o art. 208-C, § 2º, vedando sua interposição a Secretário de Estado, Ministro de Estado ou outro integrante do Poder Executivo contra decisão definitiva favorável ao sujeito passivo.

114. O panorama federativo e normativo revela, portanto, a necessidade de afastamento da revisão hierárquica por autoridade fazendária singular e de fortalecimento das instâncias técnicas e colegiadas do próprio contencioso administrativo tributário. Nesse contexto, o modelo do Rio de Janeiro mostra-se isolado ao manter mecanismo amplo de reforma das decisões do Conselho de Contribuintes pelo Secretário de Estado de Fazenda.

115. O abandono generalizado do recurso hierárquico pelas unidades federadas encontra justificativa no fato de que esse mecanismo sacrifica a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima do contribuinte sem proporcionar ganho institucional proporcional, na medida em que transfere a solução definitiva da controvérsia para uma autoridade singular diretamente vinculada à pasta responsável pela arrecadação tributária. Como observa **RICARDO LOBO TORRES**¹⁷:

“(...) é forçoso reconhecer a inconveniência do recurso hierárquico. **Introduz a insegurança nas relações processuais e abala o princípio da proteção da confiança do contribuinte.** Após o contraditório administrativo e o julgamento pelo órgão paritário, projeta a solução definitiva para a competência da autoridade singular, que quase sempre se vale do parecer de funcionário fazendário, proferido à margem do debate processual e sem defesa oral.” (grifou-se)

116. No mesmo sentido, **MARCIANO SEABRA DE GODOI**¹⁸ assinala que não há razoabilidade em legislações que conferem poder excessivo ao recurso hierárquico. Confira-se:

“Não há razoabilidade alguma nas legislações que erigem o recurso hierárquico como desaguadouro natural de todo e qualquer processo julgado pelos Conselhos de Contribuintes que seja desfavorável aos interesses fazendários. De nada adiantarão as garantias da ampla defesa no processo administrativo se, findo o julgamento colegiado do Conselho, um órgão monocrático submetido diretamente ao Chefe do Poder Executivo puder reverter o seu resultado com ampla margem de discricionariedade.”

117. Assim, a comparação federativa entre diferentes modelos de contencioso administrativo tributário e a doutrina especializada conduzem à mesma conclusão: o recurso hierárquico previsto no art. 266, II, do CTE/RJ mostra-se desproporcional, pois compromete a segurança jurídica, a proteção da confiança, a justiça tributária e a própria legitimidade do processo administrativo tributário, sem que se identifique ganho institucional capaz de justificar a manutenção de prerrogativa recursal exclusiva da Fazenda.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 170.

¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 402.

V. SUBSIDIARIAMENTE: DA NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO CONFORME PARA LIMITAR O RECURSO HIERÁRQUICO AO CONTROLE DE VÍCIOS OU NULIDADES PATENTES

118. Subsidiariamente, caso não seja reconhecida a inconstitucionalidade integral do art. 266, II, do CTE/RJ, deve-lhe ser conferida interpretação conforme à Constituição, limitando o recurso hierárquico ao controle de validade da decisão recorrida. Sob esse enfoque, ao Secretário de Estado de Fazenda seria permitido apenas anulá-la quando constatado vício ou nulidade patente, devidamente identificado.

119. No caso em exame, conforme amplamente demonstrado ao longo desta manifestação, o dispositivo não tem funcionado como um meio excepcional de controle de legalidade, mas como via de reversão acrítica de decisões desfavoráveis ao Fisco no âmbito do Conselho de Contribuintes.

120. Deve-se, portanto, afastar qualquer interpretação que autorize a revisão do mérito da decisão colegiada, seja pela reinterpretação da legislação tributária, pela reavaliação das provas ou pela substituição do juízo técnico do Conselho de Contribuintes pelo juízo monocrático do Secretário de Estado de Fazenda. Essa limitação preserva o devido processo legal administrativo, a imparcialidade objetiva, a paridade de armas e a competência institucional do Conselho como órgão técnico, colegiado e paritário.

121. A mesma conclusão decorre dos limites constitucionais da autotutela administrativa. Embora a Súmula 473/STF reconheça o poder da Administração de anular seus atos ilegais, o STF assentou, no Tema 138 da repercussão geral, que seu exercício deve observar as garantias constitucionais do administrado. A autotutela não pode, portanto, servir de fundamento para ampliar o alcance do recurso hierárquico.

122. Também a jurisprudência do STJ, ao admitir mecanismos de controle hierárquico no âmbito administrativo, restringiu sua utilização à correção de nulidades e afastou o reexame do mérito das decisões dos Conselhos de Contribuintes:

“(…). I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II - **O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades.** Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação

da Lei.” (MS n. 8.810/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, DJ 06.10.2003) (grifou-se)

123. No mesmo sentido, no RMS nº 16.902/RJ, o STJ afirmou que o recurso hierárquico não autoriza a autoridade administrativa, **“por deleite ou por mero capricho”**, a desfazer a decisão do colegiado:

“TRIBUTÁRIO - PROCESSO ADMINISTRATIVO - TRIBUTÁRIO - RECURSO DE OFÍCIO: FINALIDADE - REVISÃO ADMINISTRATIVA DA DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES. 1. O Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro permitia o chamado recurso hierárquico (art. 266, § 2º da Lei 3.188/99), plenamente aceito pelo STJ (precedente da 1a. Seção, relator Min. Humberto Gomes de Barros) 2. O recurso hierárquico permite ao Secretário da Fazenda rever a decisão do Conselho de Contribuintes e impugná-la **se eivada de vícios ou nulidades patentes e devidamente identificadas**. 3. **O recurso hierárquico não rende ensejo a que a autoridade administrativa, por deleite ou por mero capricho, venha a desfazer a decisão do colegiado.** 4. Recurso ordinário provido.” (RMS 16.902/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 04.10.2004) (grifou-se)

124. A razão dessa limitação é evidente. Se o Secretário de Estado de Fazenda pudesse reexaminar a interpretação da lei, a valoração das provas e o mérito da decisão administrativa, o Conselho de Contribuintes deixaria de constituir verdadeira instância técnica de julgamento e se tornaria etapa intermediária, sempre sujeita à substituição por decisão monocrática da autoridade arrecadatória. Como advertiu o Ministro Humberto Gomes de Barros no RMS nº 24.947/RJ, nessa hipótese, “seria melhor desconstituir ou extinguir completamente os conselhos de contribuintes, que são órgãos parajudiciais, que atuam dentro de um procedimento e custam caro”.

125. Impõe-se, assim, ao menos subsidiariamente, interpretação conforme à Constituição que restrinja o recurso hierárquico à correção de vícios ou nulidades patentes, devidamente identificados, vedado o reexame do mérito da decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes.

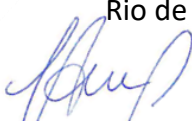
VI. DO PEDIDO

126. Diante do exposto, o REQUERENTE requer sua admissão como *amicus curiae* e manifesta-se pelo acolhimento do incidente de arguição de inconstitucionalidade, com a consequente declaração de inconstitucionalidade do art. 266, II, do Código Tributário Estadual.

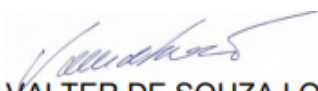
127. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento deste E. Órgão Especial, requer-se seja conferida interpretação conforme à Constituição ao referido dispositivo, para limitar o recurso hierárquico à correção de vícios ou nulidades patentes, devidamente demonstrados, vedado o reexame do mérito da decisão do Conselho de Contribuintes.

Nestes termos,
Pede Deferimento.

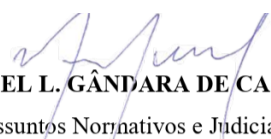
Rio de Janeiro, 08 de setembro de 2026.


GUSTAVO BRIGAGÃO
OAB/RJ 60.800

Presidente Nacional do CESA


VALTER DE SOUZA LOBATO
OAB/MG 61.186

Coordenador do Comitê Tributário do CESA


PEDRO DE QUEIROZ GRILLO
OAB/RJ 216.051
Coordenador do Comitê
Tributário do CESA
JOÃO RAFAEL L. GÂNDARA DE CARVALHO
Presidente da Comissão de Assuntos Normativos e Judiciais Tributários da OAB/RJ
OAB/RJ 152.255