

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS RIBEIRO DA ROCHA NERY

**O Duplo Grau de Jurisdição e o Recurso Hierárquico no Processo Administrativo
Tributário dos Estados e do Distrito Federal**

Rio de Janeiro, dezembro/2021

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS RIBEIRO DA ROCHA NERY

**O Duplo Grau de Jurisdição e o Recurso Hierárquico no Processo Administrativo
Tributário dos Estados e do Distrito Federal**

Trabalho Final de Conclusão de Curso, sob a orientação da professora **Bianca Xavier Gomes** apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, dezembro/2021

Ficha Catalográfica

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS RIBEIRO DA ROCHA NERY

**O Duplo Grau de Jurisdição e o Recurso Hierárquico no Processo Administrativo
Tributário dos Estados e do Distrito Federal**

Trabalho Final de Conclusão de Curso, sob a orientação da professora **Bianca Xavier Gomes** apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Data da aprovação: __/__/____.

Banca examinadora:

Orientadora: Professora Bianca Xavier

Membro da banca

Membro da banca

Rio de Janeiro, dezembro/2021

AGRADECIMENTOS

Todas as palavras que eu usar serão insuficientes para agradecer. Há quase 6 anos, ingressei na faculdade de Direito com muitos sonhos e muitas dúvidas. O ciclo se fecha, porém, os sonhos e as dúvidas permanecem.

Agradeço à minha mãe e ao meu padrasto por terem me incentivado desde sempre a buscar meu caminho e a criar minha própria história, sempre com muita luta e dedicação, mas com bastante amor.

Agradeço ao meu pai e a minha madrasta por terem me guiado e aconselhado nos últimos anos.

Aos meus irmãos Pedro e Bernardo, um abraço apertado.

Agradeço à minha avó Rosane, que estaria imensamente orgulhosa de ver o seu primeiro neto concluindo a graduação. Mais que agradecimento, muita saudade.

Agradeço à minha tia Priscila e seu amor incondicional por mim e pelo meu futuro.

Agradeço à minha tia Joce, que sempre se fez presente para que eu pudesse contar.

Agradeço aos meus amigos e amigas, em especial, Thuane, Karina, Amanda, Maria Beatriz, Clayton e Isabela, que me deram a força necessária nos momentos em que eu precisava.

Ao Matheus, agradeço a enorme paciência, do melhor companheiro que eu poderia querer.

Aos meus mestres e professores, todo meu carinho e minha admiração.

Aproveito para agradecer à Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, que acreditou em mim e em meu potencial ao me aceitar em seu corpo discente.

Agradeço à vida, *que me ha dado tanto*.

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a compatibilidade com a Constituição Federal da estrutura adotada pelos Estados e pelo Distrito Federal para o processo administrativo fiscal no âmbito de suas competências. Para tanto, este trabalho empregará a pesquisa de campo, para analisar o procedimento dos contenciosos administrativos estaduais e as respectivas previsões de interposição de recurso ao secretário de fazenda estadual, em sede de recurso hierárquico. Para os fins deste trabalho, a técnica de pesquisa utilizada consistirá em análise de documentação indireta, sendo elas a pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. De princípio, serão analisados os fundamentos do processo administrativo. Em seguida, examinado o panorama atual do direito de petição e do duplo grau de jurisdição no contencioso fiscal. Ainda, será explorado o cenário do processo administrativo fiscal federal. Por fim, será investigada a estrutura do contencioso administrativo tributário nos Estados e no Distrito Federal.

PALAVRAS-CHAVE

Processo Administrativo. Duplo Grau de Jurisdição. Direito de Petição. Recurso Hierárquico.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the compatibility with the Federal Constitution the structure adopted by the States and the Federal District for the administrative tax proceedings. To this end, this work will employ field research, to analyze the procedure of state administrative litigation and the respective provisions for filing an appeal with the state treasury secretary, as a hierarchical appeal. For the purposes of this work, the research technique used will consist in the analysis of indirect documentation, being documentary research and bibliographical research. At first, the fundamentals of the administrative proceeding will be analyzed. Then, the current panorama of the right of petition and the two-tiered system in tax litigation will be examined. Still, the scenario of the federal administrative tax process will be explored. Finally, the structure of tax administrative litigation in the States and in the Federal District will be investigated.

KEY-WORDS

Administrative Procedure. Double Degree of Jurisdiction. Right to Petition. Hierarchical Appeal.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	9
2. OS FUNDAMENTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	11
2.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO INSTRUMENTO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	12
2.2. OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	15
3. O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E O DIREITO DE PETIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	18
4. O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	21
4.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL DE PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA.....	21
4.2. O RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	24
5. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NOS ESTADOS E NO DISTRITO FEDERAL	25
5.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE PRIMEIRA E DE SEGUNDA INSTÂNCIA NOS ESTADOS E NO DISTRITO FEDERAL	26
5.2. O RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL	36
6. CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS	43
ANEXO ÚNICO	45

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar a compatibilidade com a Constituição Federal da estrutura adotada pelos Estados e pelo Distrito Federal para o processo administrativo fiscal no âmbito de suas competências. Em síntese, busca-se verificar se o procedimento adotado privilegia o direito de petição do contribuinte e o duplo grau de jurisdição no âmbito administrativo.

A análise compreenderá a possibilidade de a fazenda pública estadual apresentar, em face das decisões dos respectivos conselhos de contribuintes, recurso hierárquico ao secretário de fazenda. Este recurso reveste-se de caráter excepcional no âmbito do contencioso administrativo estadual, servindo para questionar a decisão de segunda instância administrativa.

A fim de analisar a compatibilidade do procedimento administrativo com a Constituição Federal, este trabalho empregará a pesquisa de campo, para analisar o procedimento dos contenciosos administrativos estaduais e a respectiva previsão de interposição de recurso ao secretário de fazenda estadual, em sede de recurso hierárquico.

Por se tratar de uma instância excepcional, há de se verificar se há prerrogativa exclusiva da Fazenda para acesso a este recurso, ou, ainda, se há previsão de instâncias competentes para controle da legalidade das decisões proferidas em primeira instância ou pelo Conselho de Contribuintes.

A relevância deste tema se manifesta, de início, ao observar a elevada quantidade de recursos decididos no âmbito administrativo, podendo chegar em alguns casos até o Secretário de Estado de Fazenda, o qual proclama decisão irrecorrível na seara administrativa.

Ato contínuo, sendo o recurso hierárquico instância excepcional e irrecorrível, caberá ao contribuinte o questionamento do lançamento tributário apenas perante o Poder Judiciário, o que acaba por atrasar a solução da controvérsia imposta e sobrecarregar outro Poder com demandas a respeito da legalidade de atos da Administração Pública.

A atuação da Administração Pública deve ser orientada pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo este último também constantemente enfrentado pelos demais poderes.

Nesse aspecto, é contraditório permitir ao contribuinte que se insurja contra o ato administrativo de cobrança do crédito tributário, sem que necessite recorrer ao Poder Judiciário, todavia lhe seja negado seu direito de petição, por meio da inviabilização do acesso à última instância do contencioso administrativo fiscal, que prolatará decisão reformadora irrecorrível.

De modo que a existência dessa instancia especial impacta diretamente no disposto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, a qual garante os meios e os recursos inerentes a ampla defesa e ao contraditório tanto no processo administrativo, quanto no judicial, este trabalho irá analisar os fundamentos do processo administrativo fiscal, para que se verifique se a natureza do recurso hierárquico viola os preceitos constitucionais, em especial o duplo grau de jurisdição e o direito de petição.

Para analisar a constitucionalidade das previsões estaduais de acesso ao direito de petição no âmbito do processo fiscal, a metodologia empregada consistirá na pesquisa documental e bibliográfica, bem como na pesquisa de campo. A pesquisa documental abarca a análise de documentos tais como leis, decretos e demais atos normativos, bem como sentenças, acórdãos e decisões proferidas pelo Judiciário e pela Administração Pública. A bibliográfica importa no estudo de artigos, livros e periódicos que tratem a respeito do tema.

A pesquisa de campo, a seu turno, consistirá na análise dos procedimentos do contencioso fiscal estadual das 27 secretarias de fazenda estaduais e do Distrito Federal, na qual se verificará a dinâmica de acesso à primeira e a à segunda instância, bem como a previsão de instância especial ou extraordinária.

O presente trabalho abordará o tema por meio de quatro capítulos. No primeiro capítulo, será tratado a respeito dos fundamentos do processo administrativo fiscal,

evidenciando-se (a) a processualização dos atos administrativos como meio de garantia do Estado Democrático de Direito; e (b) quais os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal, para que se atinja os objetivos constitucionalmente estabelecidos.

No segundo capítulo, a discussão a respeito do duplo grau de jurisdição na seara administrativa será aprofundada, explorando os seus fundamentos e demonstrando o histórico de sua instituição no processo administrativo fiscal.

No terceiro capítulo, será abordado o processo administrativo fiscal federal, em razão de sua relevância para o processo administrativo tributário. Assim, serão analisadas as suas fases e as discussões relevantes no âmbito do direito de petição do contribuinte.

No quarto capítulo, serão tratadas as fases e o funcionamento do contencioso administrativo fiscal dos Estados e do Distrito Federal (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). Nessa análise, serão levados em consideração os requisitos de acesso à instância especial, bem como a existência de diferentes institutos recursais capazes de fazer valer o duplo grau de jurisdição no processo administrativo fiscal estadual.

2. OS FUNDAMENTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O Processo Administrativo Fiscal tem como propósito o deslinde da controvérsia entre os particulares e a Administração Pública em matéria fiscal. Assim, trata-se de uma sucessão de atos administrativos cujo objetivo é examinar a legitimidade da exigência de tributos pelo Fisco.

A seguir, este capítulo se dividirá em dois tópicos, o primeiro discorrerá a respeito do aperfeiçoamento da procedimentalização do processo administrativo fiscal no Direito pátrio da. O segundo tópico se incumbirá dos princípios aplicáveis ao processo administrativo.

2.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO INSTRUMENTO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O processo administrativo fiscal consiste no controle da legalidade dos atos administrativos praticados pelo Estado, na hipótese, do ato do lançamento tributário, frente ao qual o contribuinte pode se insurgir, para que requeira à Fazenda Pública que revise o ato.

Essa revisão da Administração Pública de seus próprios atos permite ao contribuinte que apresente argumentos fáticos ou jurídicos, cuja apreciação resultará necessariamente na manutenção ou na anulação dos lançamentos originários. Vê-se que a discussão administrativa tributária, representa um instrumento do Estado de Direito, para preservar as garantias à ampla defesa e ao contraditório.

A fim de possibilitar a solução entre particular e Fisco, o processo administrativo fiscal deve obediência aos preceitos constitucionais aplicáveis, tais como a ampla defesa e o contraditório. De modo que a própria Constituição Federal estabeleceu, no art. 5º, incisos LIV e LV que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, bem como garantiu aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Tem-se, assim, que a principal função da proceduralização dos atos da Administração Pública é justamente atribuir legitimidade à atuação do Estado, em especial, àquelas ações mais sensíveis, que ocasionam restrições no patrimônio e nos bens das pessoas físicas e jurídicas.

É sabido que o sistema tributário brasileiro é marcado por controvérsias entre contribuintes e fiscalização, seja porque as tarefas de arrecadação e liquidação foram delegadas ao sujeito passivo, seja por haver divergências na interpretação do direito aplicável, mostra-se manifestamente importante o processo administrativo fiscal, enquanto instrumento da legalidade dos atos administrativos.

Cumpra apontar que há divergência na literatura sobre a natureza do contencioso administrativo fiscal, se verdadeiro processo ou mero procedimento, dada a sua natureza litigiosa em um sistema de jurisdição uma (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal).

Cândido Rangel Dinamarco *et al*¹ reconhece uma natureza ampliativa ao termo processo, visto que é “um conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (...)”. De modo que, ao enxergar deste autor, possível falar na existência de um processo entre contribuinte e Fisco na seara administrativa².

Para outros autores, a função administrativa é exercida por meio de procedimentos administrativos, tendo em vista que o processo requer paridade de armas e simetria nos demais deveres na resolução da controvérsia, o que evidentemente não ocorreria no contencioso tributário. Ademais, para o controle da legalidade do lançamento tributário, busca-se a verdade real, e não haveria pretensão resistida, afastando-se a ideia de existência de um processo.

Muitos doutrinadores, na esteira da discussão entre a existência de um procedimento ou processo administrativo, asseveram que haverá processo apenas quando o contribuinte se insurgir contra o lançamento. O procedimento, assim, abarca a preparação dos atos necessários, sendo (...) todo ele dominado por um princípio inquisitório, no que concerne à investigação, e por um princípio de verdade material, [omissis] sem sujeição às regras clássicas de repartição de ônus de prova e de delimitação do objeto do processo (...)”³

Em resumo, o processo tributário terá início com a instauração da lide, com a insurgência do cidadão contra o ato administrativo que afronta seus interesses. Como assevera AMARAL: “Esse litígio, no âmbito administrativo tributário, aparece a partir do momento em

¹ DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280.

² No mesmo sentido, CARNELUTTI aduz que a relação jurídica diz respeito a uma correlação necessária entre poderes e deveres, regulada pelo Direito, que se exprime por intermédio de três pares fundamentais: facultade-obrigação, direito subjetivo-sujeição e potestade-sujeição. (CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999, pp. 293-296.)

³ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156.

que o contribuinte formaliza sua resistência (por meio da impugnação àquela pretensão tributária do Estado-administração que, por sua vez, já fora formalizado pelo ato administrativo de lançamento).⁴”

É de se notar que a distinção entre processo e procedimento administrativo, nesse contexto, extrapola uma disputa pelo significado das palavras aplicadas ao contencioso administrativo. Verifica-se que, caso se entenda que inexistente lide a ser composta, sendo a busca pela verdade real a finalidade do procedimento, admite-se maior grau de inquisitorialidade pela Fazenda Pública. Em sentido oposto, caso se filie à existência de um processo administrativo, pode-se dizer que a flexibilização das garantias asseguradas aos contribuintes macula a sua existência.

Superada a divergência semântica, vê-se que é essencial para a segurança jurídica a fortificação do contencioso administrativo, que tem, de um lado, a força arrecadatória do Estado e, de outro, as garantias individuais do contribuinte. Garantir a homogeneidade da interpretação das normas tributárias é, portanto, essencial para que as lides tributárias não sejam arbitrariamente resolvidas em um Estado de Direito. Por essas razões, o processo administrativo fiscal é um direito dos contribuintes e não uma concessão da Administração Pública⁵.

Impende destacar que ao analisar a evolução do Direito administrativo pátrio resta claro o avanço no fortalecimento de garantias processuais aos administrados, aos quais nem sempre foi concedida a possibilidade de paridade de armas frente ao poder estatal. No âmbito dos estados, apenas em 1935 foi instituído um Tribunal autônomo, de caráter paritário, para a tomada de decisões em última instância.⁶

⁴ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte. Del Rey, 2011, p. 55.

⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)

⁶ O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT, foi instituído em 05 de junho de 1935, por meio do Decreto Estadual nº 7.184/35.

Adiante, serão apresentados os principais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, a fim de permitir a consecução dos fins constitucionalmente previstos e o fortalecimento do Estado de Direito.

2.2. OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal estabelece uma série de princípios a serem observados quando da aplicação em casos concretos. Por exemplo, garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, bem como estabelece uma série de limites para tributação, buscando a realização da necessária arrecadação por meio do balanceamento entre os direitos do administrado e os interesses do Estado.

Acerca da natureza dos princípios jurídicos, para Ronald Dworkin, princípio é um “padrão que deve ser observado, [...] porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou alguma outra dimensão de moralidade”⁷. Por outro lado, Robert Alexy assenta que os “princípios são mandados de otimização, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferente grau”⁸

Isto é, para esses autores, os princípios aplicáveis aos casos concretos buscam (i) a garantia da justiça ou da equidade e/ou (ii) que um fim seja alcançado um quanto seja possível. Neste trabalho, ambas as conceituações serão largamente empregadas, tendo em vista que, no caso do Direito Brasileiro, os princípios consubstanciam verdadeiros direitos fundamentais – aproximados da garantia de justiça, bem como são normas constitucionais, de caráter programático, que orientam a aplicação do Direito.

Há, assim, uma profusão de princípios no texto constitucional, de maneira implícita ou explícita. Há uma série de princípios a serem observados pela Administração Pública, tais como a legalidade e eficiência. Além disso, há uma série de outros princípios explícitos ou

⁷ DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 22.

⁸ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86.

implícitos, sendo eles, ampla defesa e o contraditório, a motivação e a proporcionalidade das decisões, entre outros. Passa-se ao exame dos citados princípios.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o propósito do processo administrativo fiscal é o controle da interpretação das normas tributárias no caso concreto do particular, ou seja, visa permitir a análise da legalidade dos atos administrativos por meio da autotutela da Administração. Nesse ponto, vê-se que a razão de ser do processo administrativo fiscal é o a revisão da legalidade dos atos da Administração Pública.

Em linhas gerais, o princípio da legalidade representa proteção dos indivíduos contra eventual arbitrariedade do Poder Público, na medida em que se exige a existência de lei para que o Estado possa exercer sua imperatividade. Tal exigência, ademais, impõe que as previsões legais obedeçam ao princípio da proporcionalidade, em se que reveste o conteúdo material do Estado de Direito, a fim de permitir o cumprimento da finalidade essencial do Estado.

O princípio da eficiência, acrescido ao art. 37 da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 19/98, sinaliza uma mudança de paradigma na Administração Pública, visando que o modelo burocrático se adeque a uma perspectiva de resultados e não meramente de procedimentos.

Decorre de tal princípio, a exemplo, o formalismo finalístico, o qual reconhece a instrumentalidade do processo administrativo, sendo a forma do ato meramente instrumental, devendo ser levado em conta o objetivo do ato a ser praticado, qual seja, o controle da legalidade da atuação da Administração Pública, não sendo este um fim em si mesmo.

Vinculada à eficiência do processo administrativo, encontra-se o direito à duração razoável do processo administrativo, inserida no inciso LXXVIII, no art. 5º da Constituição Federal. Vê-se que este é verdadeiro princípio, de índole de direito fundamental, ao indicar um estado de coisas a ser alcançado – a prestação jurisdicional célere, dadas as limitações fáticas e jurídicas.

A duração razoável do processo administrativo fiscal, ainda, possui contornos para a proteção do contribuinte, bem como à Administração. Para aquele, as consequências do ato administrativo de lançamento afetam a sua regularidade fiscal e lhe traz custos. Para este, significa que, maior a celeridade, garante-se que o erário não restará em situação desfavorecida pela duração irrazoável do processo.

Quanto à motivação, todo ato administrativo possui um motivo, sendo este princípio corolário do devido processo legal, visto que possibilita o controle da legalidade do ato administrativo. No âmbito do contencioso administrativo, é obrigatória a indicação dos pressupostos de fato e de direito que resultaram na prolação da decisão administrativa, a fim de privilegiar mencionado princípio.

O devido processo legal significa a constatação do processo como forma privativa de intervenção do Estado na esfera dos bens e patrimônios dos indivíduos. Para a efetivação do devido processo legal, deve ser assegurada a ampla defesa, uma vez que o processo não será justo sem a possibilidade de propor alegações, produzir provas e interpor os recursos disponibilizados.

Nesse ínterim, tem-se que direito ao recurso é uma decorrência lógica do sistema processual e das garantias ao devido processo legal, visto que as decisões devem ser revistas por outro órgão julgador, de modo a privilegiar o princípio do duplo grau de jurisdição. Assim, a supressão do direito ao recurso significa ofensa à ampla defesa e ao devido processo legal.

Cumprir dizer que, no âmbito do contencioso administrativo tributário estadual, o direito ao recurso é potencialmente ofendido sob duas perspectivas.

A primeira, mais evidente, decorre da vedação expressa de acesso ao contribuinte ao recurso hierárquico, sendo este privativo da Fazenda Pública, que poderá interpor em face das decisões que restar vencida.

A segunda ofensa, por outro lado, consubstancia-se na mera formalidade prática do recurso pelo contribuinte à segunda instância administrativa, como decorrência da primeira ofensa.

Não sendo possível o acesso ao contribuinte à instância especial, caso lhe seja favorável a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, esta poderá ser reformada pelo Secretário de Fazenda por meio de decisão irrecorrível. Isto é, o recurso interposto, o qual foi dado provimento, poderá ser revisto pela Administração Pública, sem paridade de armas. Há evidente mácula, portanto, ao princípio da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição.

A seguir, aprofundar-se-á a discussão a respeito do direito de petição no âmbito do processo administrativo fiscal.

3. O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E O DIREITO DE PETIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Em linhas gerais, o princípio do duplo grau de jurisdição corresponde à necessidade de a pretensão da parte ser apreciada e o mérito decidido por mais de um órgão julgador competente.

As finalidades do princípio do duplo grau de jurisdição são múltiplas. Por um lado, a apreciação por mais de um órgão julgador garante às partes maior possibilidade de que seu pleito seja corretamente analisado. Por outro, a existência de um instrumento de questionamento da decisão de primeira instância permite o seu controle por outro órgão julgador.

Nesse sentido, o reexame das decisões de mérito proferidas em um julgamento obriga que a decisão proferida seja devidamente fundamentada, permitindo aos órgãos seja de natureza administrativa ou judicial o controle das decisões, fundamental em um Estado de Direito.

Embora seja decorrência do devido processo legal, o duplo grau de cognição não se encontra explicitamente previsto na Constituição Federal. O texto constitucional prevê a existência de recursos, tais como o especial, ordinário e extraordinário, bem como a garantia a ampla defesa, ao contraditório e os meios e recursos inerentes (art. 5º, LV da Constituição Federal).

A questão foi objeto de intensa discussão jurisprudencial. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 348.751⁹, ao analisar a exigência de depósito prévio para a admissão de recurso administrativo, decidiu que não violava a Constituição Federal tal requisito para o exercício do direito de defesa em âmbito administrativo.

Na ocasião, o STF também reconheceu que não há previsão no texto constitucional de garantia às partes do duplo grau de cognição no âmbito administrativo. Em mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.108¹⁰, assentou que a Constituição Federal não erigiu à garantia constitucional o duplo grau de jurisdição administrativa.

A partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976-7/DF¹¹, o Supremo Tribunal Federal reavaliou a posição anteriormente firmada, reconhecendo que a exigir depósito ou o arrolamento prévio de bens e direitos como requisito de admissibilidade de recurso em âmbito administrativo constitui obstáculo ao exercício do direito de petição.

De modo que a exigência de caução para interposição de recurso constituiu verdadeira supressão do direito de recorrer à parcela considerável de contribuintes, o STF entendeu, na oportunidade, que tal requisito é incompatível com as garantias constitucionais de ampla defesa, contraditório e direito de petição.

Na ocasião, assim entendeu o Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, veja-se:

⁹ STF. RE 282243, Relator(a): MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 12/12/2000, DJ 02/03/2001.

¹⁰ STJ. RMS 15.108/RJ, Rel. Ministro PAULO MEDINA, Segunda Turma, julgado em 12/11/2002, DJ 16/12/2002, p. 284.

¹¹ STF. ADI 1976, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJe-018 17/05/2007.

A impossibilidade ou inviabilidade de se recorrer administrativamente equivale a impedir que a própria Administração Pública revise um ato administrativo porventura ilícito. A realização do procedimento administrativo como concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade fica tolhida, tendo em vista a natural dificuldade, para não dizer auto-contenção, da Administração em revisar seus próprios atos.

(...)

A consagração do direito ao recurso administrativo como um componente essencial do direito de petição torna acessório o debate acerca de um direito ao duplo grau de jurisdição. O cidadão que recorre administrativamente exerce, antes de tudo, um direito de petição frente à autoridade administrativa. A questão da imposição do depósito prévio já pressupõe uma suposta "segunda instância administrativa". Não se discute, portanto, a existência dessa "segunda instância", mas o acesso a ela.

Em razão da reviravolta jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal editou o enunciado da Súmula Vinculante nº 21, em 29.10.2009, consolidando a posição de que “[é] inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

O Supremo Tribunal Federal reconhece, assim, que limitações ao exercício do direito de petição não encontram amparo na Constituição Federal. Isto é, sendo o direito de petição importante instrumento para a defesa de direitos e de denúncias de lesões a direitos, não pode haver óbice ao acesso aos mecanismos de defesa pelo administrado.

Repare que o Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, nos autos da ADI nº 1976-7/DF, reforça que ao inviabilizar a interposição de recurso administrativo, a própria Administração impede a revisão de atos ilícitos. De modo que, ao tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, mesmo que por meios indiretos, há ofensa ao princípio da legalidade.

Superado o debate acerca da existência de uma segunda instância administrativa, a controvérsia se alberga na inviabilização do direito de petição aos administrados, por meio da imposição de requisitos capazes de tornar inacessível o procedimento administrativo. Desse modo, questiona-se se a existência de um recurso decidido pelo próprio Secretário de Estado de Fazenda é capaz de ferir o direito de petição dos cidadãos.

Veja-se que o debate vai no sentido de tornar efetivo os mecanismos de revisão dos atos administrativos previstos na lei local. Portanto, a Constituição Federal, ao garantir aos litigantes em processo administrativo os meios e os recursos a ele inerentes, demonstra ser

incabível a exclusividade da Fazenda Pública para a interposição de recurso, não importa qual seja sua natureza.

A seguir, será demonstrado o percurso do litígio administrativo no âmbito do processo administrativo fiscal federal e, em seguida, nos Estados e no Distrito Federal.

4. O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

4.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL DE PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA

O processo administrativo fiscal federal é regulado por meio do Decreto nº 70.235/72, o qual foi recepcionado na atual ordem jurídica com *status* de lei ordinária, conforme decisão do Tribunal Federal de Recursos nos autos do AMS nº 106.747/DF. Subsidiariamente, aplica-se a Lei nº. 9874/99 ao processo administrativo fiscal federal de cobrança de créditos tributários¹².

A primeira instância administrativa é constituída de três a cinco auditores fiscais, sendo o julgamento, já em primeira instância, realizado em colegiado. Embora não seja permitido ao contribuinte a presença e sequer a ciência do julgamento, resta o direito de ser intimado da decisão proferida em primeira instância para exercer seu direito ao recurso administrativo, se assim o desejar.

Isto é, caso o contribuinte não obtenha êxito poderá se valer do recurso voluntário direcionado a segunda instância, conhecida como CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Também há a previsão de recurso de ofício, isto é, necessidade de confirmação obrigatória pelo CARF da decisão tomada pelas Delegacias de Julgamento, caso o contribuinte saia vencedor nas hipóteses em que o valor discutido ultrapasse R\$ 2.500.000,00.

¹² **Lei nº 9.784/99**: “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”

A partir da Lei nº 13.299/2020, contudo, passou competir às Delegacias de Julgamento da Receita Federal julgar em última instância o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, sendo este cujo valor controvertido não ultrapasse 60 (sessenta) salários-mínimos. Isto é, nestes casos, o contribuinte não tem a possibilidade de interposição de recurso voluntário ao CARF.

Por um lado, entende-se que limitação de alçada é incompatível com a ordem constitucional vigente. Conforme aduz FLÁVIO MACHADO GALVÃO PEREIRA¹³, “a resistência à instância única advém, principalmente, da vinculação das DRJ aos atos emanados pela RFB e da ofensa a princípios constitucionais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e o direito de petição.”

Por outro lado, reitera-se a posição do Supremo Tribunal Federal pela inexistência de duplo grau de jurisdição obrigatório, inclusive quanto à imposição de limite de alçada. Nos autos do recurso extraordinário nº 201.297, o STF declarou constitucional o limite de alçada previsto no processo do trabalho, dada a necessidade de presteza de rito simplificado nas causas de pequeno valor.

No que diz respeito à segunda instância administrativa, o CARF foi criado em 2009, após a edição da Lei nº 11.941/2009, reunindo os antigos Conselhos de Contribuintes, criados em 1934, em um único colegiado, de modo a trazer maior racionalização ao processo administrativo fiscal em segunda instância e maior celeridade para a resolução das demandas.

A competência do CARF é recursal para julgamento dos recursos de ofício, nos casos em que ultrapassem o montante de alçada e que o contribuinte se sagrou vencedor, e dos recursos voluntários interpostos pelos contribuintes, se o valor da causa for superior a 60 (sessenta salários-mínimos).

¹³ PEREIRA, Flávio Machado Galvão. **O processo administrativo fiscal frente ao princípio da celeridade processual.** Revista Fórum de Direito Tributário, belo Horizonte, n. 37, jan.-fev. 2009, p. 143.

Diferentemente do procedimento que se desenvolve no âmbito das Delegacia de Julgamento, perante o CARF há previsão que o contribuinte exerça o direito a sustentação oral perante a turma julgadora, sendo tal direito mais aproximado do contraditório processual.

Cumprir dizer que o CARF possui formação paritária, sendo metade de seus membros representantes da Fazenda Nacional, oriundos da carreira de auditores fiscais da Receita Federal, bem como a outra metade é indicada pelas federações de representatividade nacional, representantes dos contribuintes, como por exemplo a CNC – Confederação Nacional do Comércio e CNI – Confederação Nacional da Indústria.

O CARF é composto por três seções que se dividem em quatro câmaras que, por sua vez, são formadas por até duas turmas ordinárias. Cada turma possui oito conselheiros, de representação paritária, havendo um membro que é o Presidente, necessariamente representante da Fazenda Pública, e o vice-presidente, representante dos contribuintes.

Além disso, o CARF conta com a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, que pode ser provocada por meio da interposição de Recurso Especial, caso a decisão proferida em sede de recurso voluntário contrarie outras decisões proferidas pelo próprio CARF. Trata-se de verdadeira instância excepcional de julgamento.

Ainda sob o ponto de vista recursal, o Decreto nº 70.235/72 previa que as decisões proferidas em segunda instância poderiam ser revistas por meio de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, sempre que a decisão não fosse unânime e contrária à lei e à prova constante dos autos.

Em razão de seu viés pouco isonômico, o Decreto nº 83.304/79 instituiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, retirando a competência do Ministro da Fazenda para o julgamento dos recursos que pudessem ser contrários à lei e à prova, na visão da Fazenda Nacional.

Cumprir notar que mesmo após a instituição da CSRF, o recurso especial manteve-se de interposição exclusiva da Fazenda Pública até o advento da Lei. nº 11.941/2009.

Atualmente, o Recurso Especial pode ser interposto pela Fazenda e pelo contribuinte sempre que restar demonstrado o dissídio jurisprudencial, havendo sido extirpado o recurso exclusivo da Fazenda quando a decisão for contrária à lei ou à prova.

4.2. O RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

Mesmo após a instituição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, persiste a dúvida quanto à possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda. Isso porque tal recurso consiste na revisão pela autoridade administrativa de hierarquia superior ao qual prolatou a decisão recorrida. No caso, a Procuradoria da Fazenda Nacional e Câmara Superior de Recursos Fiscais são hierarquicamente inferiores ao Ministro da Fazenda.

Nos termos dos enunciados das súmulas 346 e 473 do STF¹⁴, depreende-se que o recurso hierárquico se encontra no âmbito do poder da Administração Pública de revogar os seus próprios atos, quando eivados de ilegalidade. Favoravelmente ao recurso hierárquico, reside ainda o argumento quanto à manutenção da integridade do ordenamento jurídico, em especial, relativo aos princípios da isonomia e da neutralidade fiscal, previstos nos art. 146-A e 150 da Constituição Federal.

Contudo, no âmbito federal, há parecer da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT contrário à utilização do recurso hierárquico no tocante a discussão de mérito no processo administrativo¹⁵. Neste caso, a COSIT entendeu que o recurso é cabível apenas quando for constatada inequívoca ilegalidade da decisão recorrida.

¹⁴ Súmula 346 do STF: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Súmula 473 do STF: 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.

¹⁵ Receita Federal do Brasil. Parecer COSIT nº 01, de 04 de janeiro de 2007.

Por outro lado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ considera como legítima a previsão do recurso hierárquico pela legislação que regula o processo administrativo fiscal, como decidido nos autos do RMS 17109/RJ¹⁶.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça também reconhece a limitação da competência ministerial a analisar excessos e nulidades do procedimento fiscal, vedada a rediscussão de mérito, veja-se:

“ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. DECISÃO IRRECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO. CONTROLE MINISTERIAL. ERRO DE HERMENÊUTICA.

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.

III - As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio? (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.”¹⁷

Assim, verifica-se que o STJ admite que os entes federativos possuem competência para instituir o poder revisional ao Secretário de Fazenda, inclusive relativo ao mérito do procedimento fiscal. Todavia, por se tratar de um recurso, na maioria das vezes, exclusivo da Fazenda e de caráter pouco isonômico, tal ferramenta tem sido paulatinamente preterida pelos Estados, pela União e pelo Distrito Federal.

5. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NOS ESTADOS E NO DISTRITO FEDERAL

¹⁶ STJ. RMS 17.109/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/04/2005, DJ 20/02/2006, p. 204.

¹⁷ MS 8.810/DF, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/08/2003, DJ 06/10/2003, p. 197.

O processo administrativo tributário estadual e distrital busca o controle da legalidade e o deslinde da controvérsia entre os particulares e as respectivas Secretarias de Fazenda em matéria fiscal, relativamente aos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal.

À exemplo do processo administrativo fiscal federal, os processos nos Estados e no Distrito Federal são estruturados em mais de uma instância, competindo a um órgão de caráter paritário a revisão em segunda instância. É ainda previsto, no caso do contencioso estadual de alguns estados, o recurso hierárquico¹⁸, de caráter excepcional.

5.1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE PRIMEIRA E DE SEGUNDA INSTÂNCIA NOS ESTADOS E NO DISTRITO FEDERAL

O processo administrativo tributário, tendo em vista a forma federativa de Estado, é disciplinado de modo concorrente pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, cada qual no âmbito nos processos de sua alçada.

O processo administrativo fiscal estadual tem como propósito o deslinde da controvérsia entre os particulares e a Fazenda Pública estadual/distrital. Assim, trata-se de uma sucessão de atos administrativos cujo objetivo é examinar a legitimidade da exigência de tributos pelas respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

De maneira geral, de modo semelhante ao processo administrativo que se sucede no âmbito federal, há cinco fases no contencioso administrativo fiscal estadual: a) inicia-se pelo lançamento tributário; em seguida, há a b) defesa administrativa (ou impugnação); culminando em um c) julgamento de primeira instância; ainda, é possível apresentar um d) recurso ao Conselho de Contribuintes; que culminará em um e) julgamento de segunda instância.

O lançamento tributário instaura o contencioso administrativo tributário. Nesta etapa, o fiscal lavra um auto de infração ou expede uma nota de lançamento. Após o contribuinte ser

¹⁸ Entende-se por recurso hierárquico “o recurso administrativo mediante o qual se impugna o ato de um órgão subalterno perante o seu superior hierárquico, a fim de obter a respectiva revogação ou substituição” (AMARAL, Diogo Freitas do. Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 34.)

notificado, este poderá promover o pagamento do tributo cobrado ou, em caso de irresignação, apresentar uma defesa, dando início a segunda etapa do processo.

A segunda etapa, que é a impugnação administrativa, formaliza o processo administrativo fiscal, e acaba por oficializar a existência de uma controvérsia no lançamento tributário realizado pela Fazenda estadual. Muitos doutrinadores asseveram que se estará diante de processo administrativo apenas quando o contribuinte se insurgir contra o lançamento, apresentado defesa formal.

Fato é que a insurgência do contribuinte à pretensão do Estado fará com que o processo administrativo se revista de formalismos a fim de preservar as garantias fundamentais do contribuinte, dentre as quais a ampla defesa e o contraditório, sob pena de nulidade. Tal recurso, ainda, conta com efeito suspensivo.

Ato contínuo, o processo será remetido a autoridade julgadora de primeira instância para que possa proferir uma decisão que, em regra, deverá conter uma série de requisitos formais, sendo esses, o relatório resumido do processo, as disposições legais em que se baseia a decisão, a conclusão, o valor do tributo devido e da penalidade imposta, se houver, e a ordem de intimação.

Há, assim, um julgador de primeira instância, que são representados pelos chefes das inspetorias especializadas ou dos auditores da junta de revisão fiscal. Isto é, a própria Administração Pública levará a revisão seus próprios atos, não se tratando de terceiro interessado na composição da lide, à exemplo do processo judicial.

Assim é estruturada a defesa administrativa de primeira instância nos Estados e no Distrito Federal:

Tabela I – Órgão julgador e peça de defesa de primeira instância nos Estados e no Distrito Federal

Estado	Órgão Julgador de Primeira Instância	Peça de Defesa
---------------	---	-----------------------

Acre	Departamento de Administração tributária	Impugnação
Alagoas	Coordenadoria de Julgamento	Impugnação
Amapá	Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal - JUPAF	Impugnação
Amazonas	Auditoria Tributária	Impugnação
Bahia	Junta de Julgamento Fiscal	Impugnação
Ceará	Célula de Julgamento – CEJUL	Impugnação
Espírito Santo	Gerência Tributária	Impugnação
Goiás	Julgador de Primeira Instância	Impugnação
Maranhão	Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais	Impugnação
Mato Grosso	Unidade de Julgamento Singular - UJS	Impugnação
Mato Grosso do Sul	Tribunal Administrativo Tributário (Julgador de Primeira Instância)	Impugnação
Minas Gerais	Conselho de Contribuintes	Impugnação
Pará	Julgadoria de Primeira Instância	Impugnação
Paraíba	Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais	Impugnação
Paraná	Coordenação da Receita do Estado	Impugnação
Pernambuco	Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual	Impugnação
Piauí	Corpo de Julgadores da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí	Impugnação
Rio de Janeiro	Junta de Revisão Fiscal	Impugnação
Rio Grande do Norte	Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais	Impugnação
Rio Grande do Sul	Agentes Fiscais do Tesouro do Estado	Impugnação
Rondônia	Unidade de Julgamento de Primeira Instância	Impugnação ou Primeira Defesa
Roraima	Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais	Impugnação
Santa Catarina	Julgadores de Processos Fiscais	Reclamação
São Paulo	Delegacia Tributária de Julgamento	Defesa ou

Sergipe	Gerência-Geral do Contencioso Administrativo- Tributário – GERCAT	Impugnação Defesa
Tocantins	Julgadores de Primeira Instância	Impugnação
Distrito Federal	Gerência de Julgamento	Impugnação

Fonte: Elaborada com base nas legislações dos Estados e do Distrito Federal

Como se depreende da Tabela I, o processo administrativo nos Estados e no Distrito Federal contém uma série de semelhanças. A peça de defesa do contribuinte em face do lançamento fiscal é chamada pelas legislações locais de impugnação, à exceção do estado de Santa Catarina (Reclamação) e Sergipe (Defesa)¹⁹.

Destaca-se a estrutura do julgamento da defesa em primeira instância do estado de Minas Gerais. Nesse estado, a impugnação do contribuinte é dirigida diretamente ao Conselho de Contribuintes, órgão colegiado de julgamento paritário, e não à uma repartição fiscal de primeira instância, para mera revisão do lançamento.

Na quarta etapa, caberá recurso voluntário – ou ordinário – ao respectivo Conselho de Contribuintes, o qual também gozará de efeito suspensivo. Também haverá a interposição obrigatória de recurso pela Fazenda Pública – reexame necessário ou recurso de ofício-, na parcela em que lhe for desfavorável, nos casos previsto na legislação estadual específica.

Assim é estruturada a interposição de recurso administrativo de segunda instância nos Estados e no Distrito Federal:

Tabela II – Órgão julgador e peça de defesa de segunda instância nos Estados e no Distrito Federal

¹⁹ Conforme reconhecido pelo Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, impera no processo administrativo o formalismo moderado, na qual bastam as formalidades estritamente necessárias para que o procedimento avance. Neste sentido, a nomenclatura das peças de defesas e recursos é flexibilizada pela própria Administração.

UF	Segunda Instância	Recurso Cabível (Contribuinte)	Recurso de Ofício/Reexame Necessário
AC	Conselho de Contribuintes	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 50 (cinquenta) salários-mínimos
AL	Conselho Tributário Estadual	Recurso Ordinário	Em caso de valor superior a 1.000 (mil) UPFAL
AP	Conselho Estadual de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 5.000 (cinco mil) Unidade Padrão Fiscal – UPF
AM	Conselho de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 3 (três) UBAs
BA	Conselho de Fazenda Estadual	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais)
CE	Conselho de Recursos Tributários - CRT	Recurso Ordinário	Em caso de valor superior a 10 (dez) mil Unidades Fiscais de Referência do Estado do Ceará – UFIRCE
ES	Conselho Estadual de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 5000 (cinco mil) VRTEs
GO	Conselho Administrativo Tributário - CAT	Recurso Voluntário	Sem previsão de alçada
MA	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 100 (cem) vezes o valor do salário-mínimo vigente no Estado
MT	Conselho de Contribuintes	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 15 (quinze) UPFMT's
MS	Tribunal Administrativo Tributário	Recurso Voluntário	Previsão regulamentar
MG	Câmara Especial do Conselho de Contribuintes	Recurso de Revisão	Sem previsão de alçada
PA	Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários -	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 8.801 (oito mil oitocentos e uma) UFIR

TARF

PB	Conselho de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 1.000 (um mil) UFR-PB.
PR	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais	Recurso Ordinário	Em caso de valor superior 500 (quinhentas) UPF/PR, quando se tratar do ICMS; ou 100 (cem) UPF/PR, quando se tratar de ITCMD ou IPVA
PE	Tribunal Administrativo-Tributário do Estado - TATE	Recurso Voluntário	Previsão regulamentar
PI	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 15.000 (quinze mil) UFR-PI
RJ	Conselho de Contribuintes	Recurso Voluntário	Previsão regulamentar
RN	Conselho de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais).
RS	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 3.850 (três mil, oitocentos e cinquenta) UPFs-RS
RO	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a 100 (cem) UPFs-RO
RR	Conselho de Recursos Fiscais	Recurso Voluntário	Previsão regulamentar
SC	Tribunal Administrativo Tributário	Recurso Ordinário	Em caso de valor superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)
SP	Tribunal de Impostos e Taxas	Recurso Ordinário	Previsão regulamentar
SE	Conselho de Contribuintes do Estado do Sergipe	Recurso Voluntário	Sem previsão de alçada
TO	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais -	Recurso Voluntário	Sem previsão de alçada

COCRE

DF	Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais	Recurso Voluntário	Em caso de valor superior a valor superior a R\$ 16.693,41 (dezesesseis mil, seiscentos e noventa e três reais e quarenta e um centavos), em 2021.
----	--	--------------------	--

Fonte: Elaborada com base nas legislações dos Estados e do Distrito Federal

Em todos os estados da Federação há previsão de recurso de ofício/reexame necessário quando o julgador de primeira instância exonerar o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário devido. Na maioria dos entes federados, há previsão de alçada na própria legislação para a interposição do recurso de ofício, isto é, a interposição de recurso de ofício só é obrigatória em casos de grande valor.

Ainda no tocante à alçada, cumpre apontar o contencioso administrativo do estado de São Paulo, que prevê procedimentos diversos a depender do valor do crédito tributário controvertido.

Caso o débito fiscal controvertido corresponda a até 5.000 UFESPs, o recurso voluntário e o recurso de ofício devem ser dirigidos ao Delegado Tributário de Julgamento, e não ao Tribunal de Impostos e Taxas.

O recurso voluntário e o reexame necessário só serão dirigidos ao Tribunal de Impostos e Taxas nos casos os quais o débito fiscal exigido na data da lavratura do auto de infração seja superior a 5.000 UFESPs, Ademais, a decisão tomada pelo Delegado Tributário de Julgamento nas causas de pequeno valor é irrecorrível.

Conforme reconhecido pelo STF, a limitação de alçada para a interposição de recursos é compatível com a ordem constitucional vigente, em razão da necessidade de agilidade no contencioso de pequeno valor. No caso do estado de São Paulo, as restrições são igualmente

impostas ao recurso de ofício e ao recurso ordinário do contribuinte, o que preza pela isonomia e direito de petição entre Fazenda e contribuinte.

No tocante ao estado de Minas Gerais, o recurso interposto em face da decisão de primeira instância é chamado de recurso de revisão e sua apreciação é de competência do Câmara Especial do Conselho de Contribuintes, composta pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das três Câmaras de Julgamento.

Diferentemente dos recursos voluntário e ordinário adotados pelos outros entes, os quais devolvem a integralidade da matéria à câmara julgadora de segunda instância, o recurso de revisão busca a uniformização da jurisprudência das câmaras de julgamento, de modo que a sua interposição requer a demonstração de seu cabimento. Isto ocorre no estado de Minas Gerais pois o julgamento de primeira instância já é direcionado ao Conselho de Contribuintes local.

Cumprir notar que todos os estados e o distrito federal adotaram o modelo do Conselho de Contribuintes paritário, à exemplo do atual CARF no âmbito federal. Em todos os casos analisados, deve haver paridade na representação do estado – por meio de fiscais de rendas ou auditores da receita estadual – e na representação do contribuinte – por meio de indicados de associações de representatividade local.

Os Conselhos de Contribuintes podem ainda ser divididos em um Conselho ou Tribunal Pleno e em Câmaras de Julgamento. De modo geral, compete às Câmaras julgar os recursos apresentados pelos contribuintes contra decisões da primeira instância administrativa. Ao Conselho Pleno compete o julgamento dos recursos interpostos em face de decisões das Câmaras, quando a decisão diverja de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno.

A seguir, demonstra-se a estrutura de Conselho Pleno nos Conselhos de Contribuintes após a segunda instância nos Estados e no Distrito Federal:

Tabela III – Órgão plenário ou similar após a segunda instância nos Estados e no Distrito Federal

Estado	Órgão Plenário	Recurso de acesso ao Conselho Pleno
Acre	Conselho Pleno	Recurso de revista
Alagoas	Conselho Pleno	Recurso especial
Amapá	Conselho Pleno	Agravo
Amazonas	Conselho Pleno	Recurso de revista/extraordinário
Bahia	Câmara Superior	Recurso extraordinário
Ceará	Câmara Superior	Recurso extraordinário
Espírito Santo	Conselho Pleno	Recurso de revista
Goiás	Conselho Superior	Recurso
Maranhão	Tribunal Pleno	Recurso de revista
Mato Grosso	Conselho Pleno	Pedidos de reconsideração e revisão
Mato Grosso do Sul	Colegiado Especial	Recurso Especial
Minas Gerais	Sem previsão	Sem previsão
Pará	Conselho Pleno	Pedido de reconsideração e recurso de revisão
Paraíba	Conselho Pleno	Recurso especial.
Paraná	Conselho Pleno	Recurso de revisão e pedido de reforma
Pernambuco	Tribunal Pleno	Recurso especial
Piauí	Tribunal Pleno	Recurso de revista
Rio de Janeiro	Conselho Pleno	Recurso especial
Rio Grande do Norte	Sem previsão	Sem previsão
Rio Grande do Sul	Plenário	Recurso extraordinário
Rondônia	Câmara Plena	Recurso revisional
Roraima	Sem previsão	Sem previsão
Santa Catarina	Câmara Especial de Recursos	Recurso especial
São Paulo	Câmara Superior	Recurso especial
Sergipe	Câmara Superior de Recursos Fiscais	Pedido de reconsideração

Tocantins	Sem previsão	Sem previsão
Distrito Federal	Tribunal Pleno	Recurso extraordinário

Fonte: Elaborada com base nas legislações dos Estados e do Distrito Federal

O Conselho Pleno cumpre, no âmbito do contencioso administrativo estadual e do distrito federal, papel similar àquele da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito federal. Possui, em regra, competência para conhecer dos recursos a fim de uniformizar o entendimento das câmaras de julgamento.

Sob esse viés, os estados do Rio Grande do Norte, Roraima e Tocantins não preveem a existência de um Conselho Pleno, pois os respectivos Conselhos de Contribuintes são formados por uma única câmara de julgamento, de modo que não há necessidade de uniformização de entendimento.

Ainda, não há nova previsão de Conselho Pleno no estado de Minas Gerais, após a segunda instância. Isto em razão da decisão de segunda instância, por meio do julgamento do recurso de revisão, já se revestir das características de uniformização das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, que, no caso mineiro, é órgão julgador de primeira instância.

É de se notar que o Conselho Pleno, no âmbito do contencioso administrativo fiscal estadual, consubstancia verdadeira instancia especial, na hipótese em que possui capacidade para apreciar recurso especial após o julgamento do recurso voluntário pelas câmaras de julgamento.

Tal posicionamento é defendido, no âmbito do contencioso administrativo federal por SÉRIO ANDRÉ ROCHA²⁰, aduzindo que “o entendimento ora defendido encontra amparo no art. 42 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual as decisões proferidas pelas diversas instâncias do Processo Administrativo Fiscal, quando definitivas, esgotam a competência decisória administrativa.”

²⁰ **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 447.

Nesse sentido, o estado da Paraíba, à exemplo do ocorrido com a criação da CSRF e a edição do Decreto nº 83.304/79 em âmbito federal, substituiu o julgamento do recurso de ofício ao Secretário de Estado da Receita das decisões das Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais contrárias à Fazenda Estadual, para a apreciação do Conselho Pleno.

Há de se ver, assim, que o Conselho Pleno possui papel fundamental nos estados e no distrito federal para o encerramento do contencioso administrativo tributário. A previsão do Pleno permite ao contribuinte que questione, junto a um órgão especializado e paritário, a decisão proferida pelos órgãos julgadores, trazendo maior estabilidade e previsibilidade.

5.2. O RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Por fim, em sede de instância extraordinária, há a possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Secretário de Estado de Fazenda. Dessa instância, já de caráter excepcional, não caberá recurso, o que encerra de modo definitivo as etapas do contencioso administrativo estadual.

Conforme previamente defendido, o processo administrativo tem como fim a revisão de atos administrativos com vistas a examinar sua compatibilidade com o ordenamento jurídico. Objetivando a revisão técnica dos atos foram criados, pelos estados e pelo distrito federal, órgãos colegiados compostos por especialistas em matéria tributária.

Nas palavras de EDUARDO ARRUDA ALVIM²¹, a apresentação de recurso hierárquico contra a decisão final proferida pelos órgãos administrativos de julgamento encontra-se inserida “na função administrativa de controle de seus próprios atos (poder - dever), não importando, destarte, violação aos princípios da isonomia ou garantia do devido processo legal”.

²¹ ALVIM, Eduardo Arruda. **Apontamentos sobre o recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal**. in: FISCHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: dialética, 2004, p. 44.

Em contrapartida, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²² defende que os tribunais administrativos contam com independência e liberdade de pensamento, desatrelados a prévias orientações ou determinações das autoridades fiscais, devendo necessariamente constituir a última instância administrativa em matéria tributária.

A seguir, a análise das legislações estaduais e do distrito federal quanto à previsão do recurso hierárquico ao Secretário de Estado de Fazenda.

Tabela IV – O recurso hierárquico ao Secretário de Fazenda nos Estados e no Distrito Federal

Estado	Instância Especial	Requisito para Recurso Hierárquico
Acre	Secretário de Fazenda	Contra decisão do Pleno, não unânime, favorável ao contribuinte.
Alagoas	Secretário de Fazenda	A decisão do Pleno do CTE contrária à Fazenda Estadual depende, para o seu cumprimento, de homologação do Secretário de Estado da Fazenda, quando tiver 2 (dois) ou mais votos favoráveis à Fazenda Estadual e a importância pecuniária excluída exceder o valor total a ser fixado em ato do Secretário de Estado da Fazenda.
Amapá	Sem previsão	Sem previsão
Amazonas	Sem previsão	Sem previsão
Bahia	Sem previsão	Sem previsão
Ceará	Sem previsão	Sem previsão
Espírito Santo	Sem previsão	Sem previsão
Goiás	Sem previsão	Sem previsão
Maranhão	Sem previsão	Sem previsão
Mato Grosso	Sem previsão	Sem previsão
Mato Grosso do Sul	Sem previsão	Sem previsão

²² MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo**: Federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 243.

Minas Gerais	Sem previsão	Sem previsão
Pará	Sem previsão	Sem previsão
Paraíba	Sem previsão	Sem previsão
Paraná	Sem previsão	Sem previsão
Pernambuco	Sem previsão	Sem previsão
Piauí	Sem previsão	Sem previsão
Rio de Janeiro	Secretário de Fazenda	Contra 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.
Rio Grande do Norte	Sem previsão	Sem previsão
Rio Grande do Sul	Sem previsão	Sem previsão
Rondônia	Sem previsão	Sem previsão
Roraima	Sem previsão	Sem previsão
Santa Catarina	Sem previsão	Sem previsão
São Paulo	Sem previsão	Sem previsão
Sergipe	Sem previsão	Sem previsão
Tocantins	Sem previsão	Sem previsão
Distrito Federal	Sem previsão	Sem previsão

Fonte: Elaborada com base nas legislações dos Estados e do Distrito Federal

Verifica-se, portanto, que no âmbito dos procedimentos administrativos tributários estaduais, a previsão de que a instância especial seja composta por recurso privativo da fazenda pública, a ser decido monocraticamente pelo Secretário de Estado de Fazenda, só ocorre nos estados do Acre, Alagoas e Rio de Janeiro.

A ampla maioria dos estados prevê como órgão julgador de instância especial o colegiado Pleno dos respectivos conselhos de contribuintes estaduais, guardados os seus

requisitos específicos, de modo a atender a isonomia processual e a paridade de armas no contencioso administrativo fiscal.

6. CONCLUSÃO

Esse presente trabalho buscou analisar, no âmbito do contencioso administrativo tributário dos Estados e do Distrito Federal, a compatibilidade dos recursos e instrumentos fornecidos ao contribuinte com a atual interpretação do direito de petição e do duplo grau de jurisdição na seara administrativa.

Para tanto, o trabalho teve foco na análise dos princípios basilares que fundamentam o processo administrativo tributário. De início, verificou-se que se trata de verdadeiro processo travado entre Administração e administrado, visando solucionar a insurgência do contribuinte em face do procedimento fiscalizatório da Fazenda Pública. Nessa esteira, cumpre notar que o processo administrativo fiscal é um direito dos contribuintes e não uma concessão da Administração Pública.

Em seguida, passou-se ao exame dos princípios constitucionais aplicáveis, tais como a ampla defesa e o contraditório, a motivação e a proporcionalidade das decisões. Sob essa ótica, a Constituição federal garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Assim, é de observância obrigatória o devido processo legal no processo administrativo tributário, como óbice à intervenção indevida do Estado na esfera dos bens e patrimônios dos indivíduos.

Foi analisado posteriormente, de modo mais detalhado, a aplicabilidade do princípio do duplo grau de jurisdição ao processo administrativo fiscal. Em síntese, este corresponde à necessidade de a pretensão da parte ser apreciada e o mérito decidido por mais de um órgão julgador competente. Restou definido que o Supremo Tribunal Federal não reconhece a obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição na seara administrativa. Contudo, o direito de petição do administrado deve ser respeitado, em razão do preceito constitucional de contraditório e ampla defesa.

Nesse sentido, o Poder Público deve tornar efetivo os mecanismos de revisão dos atos administrativos previstos na lei local. Portanto, a Constituição Federal, ao garantir aos litigantes em processo administrativo os meios e os recursos a ele inerentes, torna incabível a exclusividade da Fazenda Pública para a interposição de recurso no processo administrativo fiscal.

Ato contínuo, passou-se ao exame do procedimento administrativo fiscal federal, em razão de sua importância no âmbito processual tributário. Verificou-se que o contencioso fiscal federal é constituído de duas instâncias: a primeira composta pelas Delegacias de Julgamento, responsáveis pelo julgamento da impugnação do contribuinte; e a segunda composta pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, responsável pelo julgamento dos recursos de ofício e voluntário.

Cumprе lembrar que, após a Lei nº 13.299/2020, passou competir às Delegacias de Julgamento da Receita Federal julgar em última instância o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, sendo este cujo valor controvertido não ultrapasse 60 (sessenta) salários-mínimos. Nesse aspecto, a constitucionalidade limite de alçada já foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, dada a necessidade de prestação de rito simplificado nas causas de pequeno valor.

Após o julgamento do recurso voluntário, o contribuinte e a Fazenda nacional podem interpor recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, instituída por meio do Decreto nº 83.304/79. O mencionado decretou retirou a competência do Ministro da Fazenda para o julgamento dos recursos que pudessem ser contrários à lei e à prova, por meio do recurso hierárquico.

Posteriormente verificou-se que a jurisprudência do STJ admite que os entes federativos possuem competência para instituir o poder revisional ao respectivo Secretário de Fazenda, inclusive relativo ao mérito do procedimento fiscal. No entanto, por se tratar de um recurso de caráter pouco isonômico, tal ferramenta tem sido paulatinamente preterida pelos Estados, pela União e pelo Distrito Federal.

Passou-se, por fim, a análise do processo administrativo tributário estadual, disciplinado de modo concorrente pelos Estados e pelo Distrito Federal, cada qual no âmbito nos processos de sua alçada.

Em síntese, verificou-se que há cinco fases comuns no contencioso administrativo fiscal estadual e do distrito federal: a) inicia-se pelo lançamento tributário; em seguida, há a b) defesa administrativa (ou impugnação); culminando em um c) julgamento de primeira instância; ainda, é possível apresentar um d) recurso ao Conselho de Contribuintes; que culminará em um e) julgamento de segunda instância.

Na análise do procedimento em primeira instância, foi constatado que o processo administrativo nos Estados e no Distrito Federal contém uma série de semelhanças, tais como a peça de defesa e o modelo de julgamento por auditores fiscais. Destaca-se apenas a estrutura do julgamento da defesa em primeira instância do estado de Minas Gerais, realizada diretamente pelo Conselho de Contribuintes.

Em seguida, verificou-se a possibilidade de interposição de recurso voluntário – ou ordinário – ao respectivo Conselho de Contribuintes, bem como a interposição obrigatória de recurso pela Fazenda Pública – reexame necessário ou recurso de ofício-, na parcela em que lhe for desfavorável, nos casos previsto na legislação estadual específica.

Foi constatado que em todos os estados da Federação há previsão de recurso de ofício/reexame necessário quando o julgador de primeira instância exonerar o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário devido.

Cumprir notar que todos os estados e o distrito federal adotaram o modelo do Conselho de Contribuintes paritário, isto é, deve haver paridade na representação do estado – por meio de fiscais de rendas ou auditores da receita estadual – e na representação do contribuinte – por meio de indicados de associações de representatividade local.

Em seguida, notou-se que os Conselhos de Contribuintes são divididos em Câmaras de Julgamento, que competem julgar os recursos apresentados pelos contribuintes contra

decisões da primeira instância administrativa e em um Conselho ou Tribunal Pleno, ao qual compete o julgamento dos recursos interpostos em face de decisões das Câmaras, quando a decisão diverja de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno.

Restou observado que o Conselho Pleno, no âmbito do contencioso administrativo fiscal estadual, consubstancia, na realidade, verdadeira instância especial, na hipótese em que possui capacidade para apreciar recurso especial após o julgamento do recurso voluntário pelas câmaras de julgamento e, portanto, esgotam a competência decisória administrativa.

Por fim, em sede de instância extraordinária, verificou-se a possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Secretário de Estado de Fazenda. Notou-se que a previsão de que a instância especial seja composta por recurso a ser decidido monocraticamente pelo Secretário de Estado de Fazenda, só ocorre atualmente nos estados do Acre, Alagoas e Rio de Janeiro. Nos demais estados, o órgão julgador de instância especial é o colegiado Pleno dos respectivos conselhos de contribuintes estaduais.

Assim, a partir da exaustiva pesquisa realizada no escopo deste trabalho, verificou-se que os entes federativos subnacionais têm buscado equalizar a balança entre Fisco e contribuinte, no âmbito do procedimento administrativo fiscal estadual. Apesar de considerado constitucional, verifica-se que o recurso hierárquico tem sido pouco a pouco desconsiderado. Nesse aspecto, vê-se que tanto a Fazenda, quanto o contribuinte gozam de paridade de armas na maioria dos estados analisados, possuindo direito à revisão dos atos administrativos de lançamento por um tribunal administrativo paritário e especializado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALVIM, Eduardo Arruda. **Apontamentos sobre o recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal**. in: FISCHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: dialética, 2004.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório**. 2ª ed. Belo Horizonte. Del Rey, 2011, p. 55.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2005

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999.

DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria Geral do Processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

GOMES, Bianca Xavier. **Controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

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

MOREIRA, Bernardo Motta. **Controle do Lançamento Tributário Pelos Conselhos dos Contribuintes**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo: Federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17.ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156.

ANEXO ÚNICO

Tabela V – Legislação dos Estados e do Distrito Federal

UF	Previsão legal
AC	Decreto nº 462, de 11 de setembro de 1987. Decreto nº 13.149 de 4 de novembro de 2005.
AL	Lei nº 6.771, de 2006.
AP	Lei 400, de 1997. Decreto nº 1.507, de 2003.
AM	Decreto nº 4.564, de 14 de março de 1979. Resolução nº 003/2004-CRF
BA	Decreto nº 7.629, de 1999.
CE	Lei nº 15.614, de 2014
ES	Lei Complementar n.º 225/2002. Lei nº 7.001, de 2001. Decreto n.º 1.353-R, de 2004.
GO	Lei nº 16.469, de 2009. Decreto nº 6.930, de 2009
MA	Lei nº 7.765, de 2002. Decreto nº 19.648, de 2003.
MT	Lei nº 7.609, de 2001. Portaria Circular nº 42, de 1983.
MS	Lei Estadual nº 2.315, de 2001. Decreto nº 14.320, de 2015.
MG	Lei nº 6763, de 1975. Decreto nº 44.906, de 2008.
PA	Lei nº 6.182, de 1998. Decreto nº 3.578, de 1999.
PB	Lei nº 10.094, de 2013.
PR	Lei nº 18.877, de 2016.
PE	Lei nº 10.654, de 1991.
PI	Lei nº 6.949, de 2017.

RJ	Decreto Estadual nº 2.473, de 1979. Decreto-Lei nº 05, de 1975. Resolução SEFCON n.º 5.927, de 2001.
RN	Lei n.º 4.136, de 1972. Decreto Estadual nº 13.796, de 1998.
RS	Lei nº 6.537, de 1973.
RO	Lei nº 4929, de 2020. Decreto nº 9157, de 2000.
RR	Lei nº 072, de 1994.
SC	Lei Complementar nº 465, de 2009.
SP	Lei nº 13.457, de 2009.
SE	Lei nº 4.483, de 2001. Portaria SEFAZ nº 1.506, de 1994.
TO	Lei nº 1.288, de 2001.
DF	Lei nº 4.567, de 2011. Decreto nº 33.268, de 2011.

Fonte: Elaborada com base nas legislações dos Estados e do Distrito Federal