

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recurso Ordinário em MS nº 11.976 – RJ
(Primeira Turma)

Recorrente: Super Mercado Zona Sul S/A
Impetrado: Secretário de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro
Impetrado: Inspetor da Inspetoria de Fiscalização Especializada
Impetrado: Procurador-Chefe da Procuradoria da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro
Recorrido: Estado do Rio de Janeiro
Relator: Ministro José Delgado

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIA ESPECIAL. POSSIBILIDADE.

1. Não viola a Constituição Federal (incisos LIV e LV, do art. 5º, da CF) disposição legal que permite recurso hierárquico especial de decisão de Conselho de Contribuintes para o Secretário de Estado de Fazenda.
2. O fundamento da instância especial está vinculado ao fato do julgamento realizado pelo órgão colegiado ser de natureza definitiva, pelo que é de bom-tom ser revisto, por provocação da Fazenda, à autoridade superior.
3. O recurso hierárquico da Fazenda, desde que regulado por lei específica, não fere o princípio da isonomia processual e não viola o devido processo legal.
4. Recurso ordinário em Mandado de Segurança improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos

do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 28 de agosto de 2001 (Data do Julgamento).

Ministro José Delgado
Presidente e Relator

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Em apreciação Recurso Ordinário em Mandado de Segurança interposto pelo SUPER MERCADO ZONA SUL S/A visando à reforma do v. acórdão proferido pelo Eg. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o qual denegou a segurança, ratificando a legalidade da interposição, pelo Estado recorrido, de recurso ao seu Secretário de Fazenda, contra decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes.

O *decisum a quo* está assim espelhado (fls. 131):

“Mandado de Segurança. Alegação do Impetrante que o ato apontado como coator, por parte do Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda, ou seja, o despacho que anulou o Acórdão do Pleno do Egrégio Conselho de Contribuintes, é arbitrário e ilegal porque praticado ao arrepio da Constituição Federal e a 2ª e 3ª Autoridades indicadas como coatoras incorrem em arbitrariedade decorrente do ato praticado pelo 1º Impetrado. As autoridades impetradas prestaram as devidas informações. Deferida foi a medida liminar pleiteada. Manifestação da douta Procuradoria do Estado de fls. 118/121 pedindo a denegação da segurança. Parecer do eminente Procurador de Justiça. Acolhimento da preliminar para excluir do pólo passivo os dois últimos impetrados e, no mérito, denega-se a ordem à ausência de direito líquido e certo da autora a tutelar, ou abuso ou desvio de poder da Autoridade a coibir.”

Nas razões recursais, alega-se desatenção ao art. 5º, LIV e LV, da CF/88, ao argumento de que a autoridade coatora praticou ato arbitrário e ilegal ao reformar, fulcrado em legislação revogada pela nova ordem constitucional, decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de

Janeiro, prolatada em favor do ora recorrente, nos autos de feito administrativo.

Afirma, ainda, que o recurso privativo da Fazenda de que trata o art. 266, III, do Código Tributário Estadual, é incompatível com os direitos à igualdade processual, ampla defesa e devido processo legal garantidos no novel texto maior.

O Ministério Público Federal, reportando-se a Parecer oferecido no RMS nº 11275/RJ, opinou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): O tema central do presente Mandado de Segurança está concentrado na pretensão da recorrente de anular autuação fiscal que *“não concordou com o critério usado pela empresa que se creditou, em sua escrita, de verbas de ICMS embutidas em faturas de consumo de energia elétrica em seus estabelecimentos ao pretexto de que tais despesas consistiriam em custo operacional, uma vez que utiliza aquela energia para acionar aparelhos de refrigeração e conservação das mercadorias de seu comércio.”*

No âmbito administrativo, após o Conselho de Contribuintes do Estado haver desconstituído a autuação fiscal, a Fazenda Estadual recorreu, por via do recurso hierárquico, ao Sr. Secretário de Estado de Fazenda, que reformou a decisão, mantendo, conseqüentemente, a validade da autuação.

A impetrante, ora recorrente, reivindicou, em juízo, o reconhecimento da *“inconstitucionalidade do ato praticado pelo Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro”*, apontando *“flagrante ofensa aos incisos LIV e LV do art. 5º, da Lei Maior”*, a fim de que lhe fosse *“garantido o seu direito líquido e certo de submeter-se aos efeitos do acórdão de nº 3.022, exarado pelo Pleno do Egrégio Conselho de Contribuintes...”*.

O acórdão recorrido denegou a sentença valendo-se dos fundamentos expostos no parecer do Ministério Público Estadual (fls. 126/128), cujos termos transcrevo:

“Passando ao exame do mérito, parece-nos que autora não tem razão alguma, com todo o respeito e em que pese o brilho da argumentação de seu ilustre patrono.

A matéria não é pacífica, como demonstram as manifestações trazidas à colocação pela impetrante. Entretanto, tanto quanto sabemos, a posição por ela ali sustentada é minoritária e, a nosso pensar, não tem fundamento sólido.

Consoante muito bem exposto pelo Estado, a nosso sentir, as medidas que inúmeras leis processuais criam em favor de uma das partes não rompem o equilíbrio ou o princípio da igualdade entre os litigantes mas, muito ao contrário, na maior parte das vezes, senão sempre, têm por finalidade, exatamente, preservar esse equilíbrio.

É o caso do duplo grau obrigatório, dos prazos especiais em favor de determinadas partes, da ciência pessoal em certos casos e assim por diante.

Vale lembrar aqui a famosa e lapidar frase atribuída ao grande jurista que foi Ruy Barbosa, ao dizer que ‘não há maior injustiça que tratar igualmente aos desiguais.’ Assim, se as partes não estão em situação de igualdade em qualquer lide, nada mais justo nem mais jurídico do que a lei estabelecer regras para preservar ou restabelecer o sempre desejado equilíbrio.

No caso concreto, como resultou muito bem esclarecido, o recurso contra o qual se insurge a impetrante foi instituído em lei porque das decisões dos órgãos colegiados do contencioso administrativo tributário, quando favoráveis à Fazenda, o contribuinte sempre tem recurso ao Judiciário, quando esgota aquela instância, já quando contrárias à Fazenda, esta não tem a quem recorrer, pois não se admite que venha a Juízo litigar contra um órgão de sua própria estrutura.

A dar-se razão à autora, se estaria, ainda que indiretamente, suprimindo ao conhecimento do Judiciário o mérito da questão debatida e atribuindo-se à decisão do órgão administrativo a força de coisa julgada, sempre que decidisse contra o fisco, com o que, aí sim, se estaria afrontando o princípio constitucional de que nenhuma questão de direito pode ser subtraída ao conhecimento da Justiça.

Quer-nos parecer que, a toda a evidência, a impetrante tem todo do direito de inconformar-se com a decisão do primeiro impetrado

e trazer o mérito da questão ao debate perante o Judiciário, pelas vias próprias, mas não como aqui pretende, simplesmente negar validade àquele ato e obter a seu favor, impedindo a discussão da matéria perante a Justiça, a proteção de uma decisão proferida por órgão do contencioso administrativo, à qual quer emprestar caráter definitivo e inquestionável de coisa julgada material.”

Está correto o acórdão recorrido, ao meu pensar, haja vista que não há que se falar no fenômeno da não recepção da legislação estadual citada, quando da promulgação da CF, 1988.

Há, conforme está nos autos, regramento específico regulando o procedimento fiscal no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, que permite o recurso especial para o Secretário de Estado de Fazenda, conforme demonstrado nas informações de fls. 80/83:

“Rebela-se, pois, a Impetrante contra dispositivos legais que prevêm o recurso para o Secretário de Fazenda, clamando pelo reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

Ora, os dispositivos legais que prevêm o recurso para o Secretário de Estado de Fazenda vigoram no mundo jurídico, assim previstos:

Decreto nº 2.473, de 6 de março de 1979:

Seção V

Da Instância Especial

Art. 105 – As instâncias administrativas são representadas:

I – a primeira, pelas seguintes autoridades:

1 – Auditores Tributários da Junta de Revisão Fiscal;

2 – Superintendente de Tributação Estadual;

II – a segunda, pelo Conselho de Contribuintes;

III – a especial, pelo Secretário de Estado de Economia e Finanças, em instância especial:

I – julgar os recursos de decisões do Conselho de Contribuintes, interpostos pelo Representante Geral da Fazenda;

II – decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelo Conselho de Contribuintes;

III – avocar processo administrativo-tributário, para efeito de decisão ou novo encaminhamento, visando a resguardar interesse de ordem pública, e à estrita observância da Justiça fiscal e da legalidade dos atos.

Art. 126 – São definitivas as decisões:

III – de instância especial.

Art. 127 – Transitada em julgado a decisão contrária ao sujeito passivo, cumpre à repartição a que estiver afeto o processo promover a execução.

Art. 128 – Findo o prazo estabelecido para o cumprimento da decisão, sem que o sujeito passivo haja efetuado o pagamento ou apresentado recurso, a repartição competente promoverá a cobrança amigável do débito, concedendo o prazo de 15 (quinze) dias para a liquidação.

Art. 130 – Resultando improfícua a cobrança amigável, será emitida Nota de Débito, para fins de inscrição da dívida e ulterior cobrança judicial.’

Dec-lei “E” nº 5/75 – CTE:

‘Art. 266 – Das decisões do Conselho cabe recurso:

I – para o Conselho Pleno, quando a decisão de Câmara não for unânime ou divergir de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno, relativamente ao direito em tese.

II – para o Secretário 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 prova constante

do processo e não couber o recurso previsto no inciso anterior, mantido o princípio do contraditório.' ”

Ocorre que, PONDERE O JULGADOR, o contribuinte que se vê, como no caso dos autos, vencido na esfera administrativa, pode ingressar em Juízo, quer através de ação ordinária anulatória, ação cautelar, ação declaratória, mandado de segurança, e, por fim, quando sujeito passivo de execução fiscal, ainda lhe restam os embargos de devedor, que tem o fim precípua de desconstituir o título exequendo, do Estado, qual seja, a certidão de dívida inscrita.

Por outro lado, a Fazenda, se vencida, como na hipótese dos autos, por maioria de votos, contra o voto expresso de cinco Conselheiros, caso não existisse o recurso para o Secretário de Fazenda, não poderia ver chegar ao Judiciário a discussão da matéria controvertida, posto que, bastaria uma maioria, como no caso, do Pleno do Conselho de Contribuintes dar provimento o recurso do contribuinte, ainda que indevidamente, sem base legal, para retirar à Fazenda a possibilidade de levar a controvérsia ao Judiciário, porque não há previsão legal de remédio judicial, de iniciativa do Estado, quando vencido, ainda que apenas em uma Instância, por maioria, como na hipótese dos autos.

Logo, ao contrário do alegado pela Impetrante, o dispositivo que ela entende ser inconstitucional, porque feriria o princípio da igualdade previsto na Lei Maior, isto é, o princípio da isonomia, assegura, na verdade, o cumprimento daquela norma constitucional, já que assegura ao contribuinte vencido a via judicial, a utilização de vários remédios legais, ao passo que a Fazenda não possui qualquer via para chegar ao Judiciário, se se torna vencida, na esfera administrativa, AINDA QUE POR MINORIA IRRISÓRIA.”

Essa instância especial, no procedimento administrativo tributário, não me parece ser inconstitucional, no particular, a doutrina que assume o posicionamento que abaixo destaco e que está a fls. 83/85:

“A razão da instância especial está presa à circunstância de o julgamento realizado em segunda instância se tornar definitivo e, por conseguinte, não mais poder ser modificado. Há um aspecto

interessante, que é o fato de os julgadores, quer o singular, quer o colegiado, estarem hierarquicamente subordinados ao ministro e este sempre poderá chamar a si matéria relacionada com a legalidade de atos administrativos. Acresce a tudo isto que a Fazenda, por questão de ética, não se dirige ao Poder Judiciário para anular seus próprios atos, inclusive as decisões em processos fiscais.

Essa prerrogativa da Procuradoria da Fazenda Nacional vem do fato de o fisco não recorrer ao Judiciário e pela circunstância de uma decisão não unânime representar dúvida sobre a maneira correta de aplicar a lei, já que nem sempre a decisão da maioria é a correta. Por outro lado, seria um absurdo a Administração cumprir a decisão que é contrária à lei ou à evidência da prova, pois a tributação é sempre *ex lege*. Ao contribuinte não se dá tal oportunidade, pois tem ele a possibilidade de recorrer ao Judiciário.

Todo Procurador da Fazenda, que atua nos Conselhos de Contribuintes, deveria ser escolhido dentro os de grande experiência, pois é a prática no trato da coisa pública que haverá de orientar, na dúvida, se deve recorrer ou não. Tem ele de observar um meio-termo, de tal sorte que não veja em todo e qualquer acórdão que beneficie o contribuinte um atentado contra o direito ou o desprezo pela prova, mas também não deve assinar todos os acórdãos que lhe são entregues, pois sua irresponsabilidade pode reverter em prejuízo para o Tesouro, que não recorre ao Poder Judiciário.” (ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, *in* Processo Administrativo Fiscal, Saraiva, 1993, pp. 377, 378, 451 e 452).

E, como já leciona a melhor doutrina, o contribuinte jamais poderá ficar prejudicado, posto que a verdade judiciária prevalecerá, sempre, sobre a verdade administrativa. Lesada estaria a Lei Maior se, vedado o recurso excepcional ao Secretário de Fazenda, nada restasse à Fazenda que assegurasse o exame da controvérsia pelo Judiciário.

Sobre a matéria, repise-se o magistério de MILTON FLAKS, quando leciona:

‘Note-se que, nesta hipótese, a sentença faz coisa julgada, mesmo quando denega mandado de seguran-

ça. Favorável ao sujeito passivo, restaria à administração cumprir o julgado; desfavorável, não lhe seria lícito acolher recurso administrativo, para declarar ilegítimo o seu próprio ato, quando a legitimidade já foi proclamada pela sentença. É que, em nosso sistema constitucional, a verdade judiciária prevalece sobre a verdade administrativa. Quando muito, desde que autorizada por lei, poderia perdoar o débito por razões de equidade. (CTN, art. 172)'.
Embora a lição acima se refira à impossibilidade de duplicidade de apreciação da matéria, ao mesmo tempo, nas vias administrativas e judicial, o certo é que a verdade judicial há de prevalecer sobre a administrativa. Todavia, para que isso ocorra, faz-se necessário que o próprio Judiciário não vede a sua apreciação da matéria, o que ocorrerá fatalmente, se considerado inconstitucional o dispositivo legal que prevê o recurso para o Secretário de Fazenda, já que não dispõe a Fazenda de outra forma legal para chegar à via judicial, se provido, por simples maioria, em única Instância, após sair o Estado vencedor nas demais, o recurso do contribuinte.

Aliás, o Estado somente chega à via judicial, pelo inconformismo do contribuinte, já que, de iniciativa da Fazenda, somente lhe abre a lei a via da execução fiscal, quando vitorioso na via administrativa."

Acrescento, ainda, que concordo com a manifestação de fls. 98/101, quando defende que:

"O processo administrativo tributário, ao contrário do que entende a impetrante, tem por finalidade não somente preservar os interesses do contribuinte, mas também os da Administração, sempre levando-se em consideração a legalidade e o interesse público.

O recurso hierárquico da Fazenda ao Secretário está longe de ferir o princípio da isonomia processual. A rigor, com ele se coaduna, pois, perdendo o contribuinte na última instância especial, resta-lhe recorrer ao Poder Judiciário.

Por outro lado, caso a Fazenda viesse a perder no Pleno do Conselho de Contribuintes, ela nada poderá fazer, até por que

não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos. Esta é a principal razão da existência do recurso hierárquico.

O recurso administrativo reservado à Representação da Fazenda, previsto nas normas do processo administrativo-tributário, se equipara aos privilégios assegurados à Fazenda Pública no Código de Processo Civil, dos quais seguem alguns exemplos: prazo em dobro para recorrer e em quádruplo para contestar (art. 188 do CPC), intervenção obrigatória do Ministério Público nas causas em que haja interesse da Fazenda Pública (CPC, art. 82, III) e recurso de ofício, para sujeitar a sentença ao duplo grau obrigatório nas decisões proferidas contra a União, o Estado-membro e o Município (CPC, art. 475, II)

Trata-se de regras que visam a assegurar a defesa da Fazenda Pública, resguardando, em conseqüência, os interesses da coletividade envolvidos.

Sobre o tema vale transcrever a lição de SÉRGIO FERRAZ, em seu parecer publicado na Revista de Direito Público, volume 53, pp. 38/43, que cai como uma luva:

"Ressalvadas as hipóteses de filantropia, as hipóteses de seres especiais, na verdade, cada um de nós vive o seu dia pensando em obter o maior proveito possível para si, para os seus, desde que não criando, com isso, qualquer violência ou prejuízo para o seu semelhante. O Estado não atua pensando em si, mas pensando na coletividade que o criou.

Isto significa que o Estado é um ente profundamente diferente do particular. Quando a Fazenda Pública comparece em juízo, na verdade, não se está em face de iguais. Se a sua submissão perante a norma substantiva é idêntica à do particular – apanágio do Estado de Direito – na órbita processual, meio ambiente para viabilizar a pretensão principal, as desigualdades objetivas terão de ser, contudo, refletidas. Quando o Estado comparece a juízo ele não é apenas um autor, um réu, um assistente, um oponente, um litisconsorte; enfim, ele

não é tão apenas isso. Ele está comparecendo em juízo levando toda uma carga de interesse coletivo, que é a própria razão de ser da sua existência. Inclusive se podemos figurar na relação processual como adversários do Estado, no final das contas, ao menos indiretamente, somos interessados também naquilo que venha a ser obrigado o Estado a cumprir, em razão do ditame judicial. De alguma maneira vamos ser atingidos, mesmo se vencedores, pois de qualquer modo o nosso interesse estará indissoluvelmente ligado àquilo que venha a ser ditado à parte Estado. Ora, se os interesses contrapostos não são iguais – e na verdade não são – os chamados 'privilégios' da Fazenda Pública não constituem quebras no princípio da igualdade.

Não vejo quebra ao princípio da igualdade, por exemplo, no prazo privilegiado para a defesa, e não vejo porque há de se dar a este ente extremamente complexo a possibilidade de responder adequadamente pelo que faz, pelo que fez, porque ele arrasta, no que faz e no que fez, o interesse da coletividade, e não só o do responsável pelo ato público'." (grifos nossos)

Aí se encontra o cerne da questão: o princípio da igualdade garante tratamento igualitário aos de mesma categoria, aos iguais. Não se pode admitir que o Estado seja equiparado ao particular e tratado da mesma forma, pois como bem colocado na exposição supratranscrita, os entes públicos representam e defendem os interesses da coletividade.

Este entendimento já foi corroborado pelo Tribunal de Justiça deste Estado, por ocasião do julgamento do Mandado de Segurança nº 708/99, nos termos do acórdão prolatado pelo egrégio Primeiro Grupo de Câmaras, cuja ementa transcreve-se a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO PARA O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA. ADMISIBILIDADE.

Preliminar de decadência e de impropriedade do mandado de segurança.

Rejeitam-se as preliminares, a de decadência porque a ação foi proposta no prazo legal e investe contra ato efetivado pelo Sr. Secretário de Estado. No mérito, denega-se a ordem porque não ofende qualquer princípio de ordem constitucional a possibilidade prevista no C.T.E., de haver recurso administrativo interposto pelo Estado ao Secretário de Estado de Fazenda quando o Pleno do Conselho de Contribuinte julgar, por maioria, contra o próprio Estado.' (Rel.: Des. Gustavo Adolpho Kuhl Leite).

Tal raciocínio também deve ser aplicado na esfera administrativa, mormente no que tange ao recurso privativo da Representação da Fazenda, julgado em grau de instância especial, contra o qual a impetrante se insurge.

Deve-se ter em mente que o cancelamento de lançamentos tributários obviamente implica em perda de receita, imprescindível ao funcionamento do Estado e à prestação dos serviços que lhe compete, gerando um prejuízo a toda coletividade. Daí o cuidado do legislador estadual, em garantir à Fazenda mais um último recurso administrativo."

Isto posto, forte nos argumentos acima deduzidos, nego provimento ao recurso.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2000/0045805-8 **RMS 11976/RJ**

PAUTA: 28.08.2001 JULGADO: 28.08.2001

Relator

Exmo. Sr. Ministro **JOSÉ DELGADO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **JOSÉ DELGADO**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO AUGUSTO CÉSAR**

Secretário

Bel **FRANCISCO RIBEIRO DE OLIVEIRA**

AUTUAÇÃO

Recorrente: Super Mercado Zona Sul S/A

Advogado: José Oswaldo Corrêa e Outros

T. Origem: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Impetrado: Secretário de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro

Impetrado: Inspetor da Inspetoria de Fiscalização Especializada

Impetrado: Procurador-Chefe da Procuradoria da Dívida Ativa do Estado
do Rio de Janeiro

Recorrido: Estado do Rio de Janeiro

Procurador: José Alfredo Ferrari Sabino e Outros

**ASSUNTO: TRIBUTÁRIO – IMPOSTO – SOBRE CIRC. DE MERC. E
SERVIÇOS – ICMS.**

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2000/0045805-8 **RMS 11976/RJ**

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 28 de agosto de 2001

Francisco Ribeiro de Oliveira
Secretário