



VIGÉSIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0083982-11.2017.8.19.0001

APELANTE: CENCOM S/A

APELADOS: SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FAZENDA E MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

RELATOR: DES. SÉRGIO SEABRA VARELLA

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA EM FACE DE ATOS PROFERIDOS PELO SECRETÁRIO DE FAZENDA MUNICIPAL, NOS JULGAMENTOS DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS INTERPOSTOS PELO MUNICÍPIO. SENTENÇA QUE DENEGOU A ORDEM MANDAMENTAL. IRRESIGNAÇÃO DO IMPETRANTE.

1. O impetrante narra que foram lavrados dois autos de infração referentes à cobrança de Taxa de Obra em Áreas Particulares. Relata que interpôs recursos nos processos administrativo-tributários n.º 04/384.551/2010 e 04/361.067/2010 e que o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, em decisão final, reconheceu a decadência do direito de cobrança do Fisco Municipal.
2. Aduz que, em face destas decisões, o Município interpôs recursos especiais dirigidos ao Secretário Municipal de Fazenda, que deu provimento aos requerimentos, mantendo as notas de lançamento.
3. No entanto, sustenta que o Conselho de Contribuintes é a última instância do processo administrativo-tributário, sendo suas decisões definitivas. Alega que inexistente previsão legal de recurso dirigido ao Secretário de Fazenda, que não possui competência para modificar os acórdãos do Conselho de Contribuintes.
4. Os atos impugnados foram proferidos nos julgamentos de dois recursos interpostos pelo Município, com fulcro nos artigos 106 e 107 do Decreto 14.602/96.
5. O Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, em seu art. 242, dispõe que o Poder Executivo regulamentará o processo administrativo-tributário, observando a designação dos órgãos julgadores, bem como os recursos cabíveis.



6. Nos artigos 242 a 247 Código Tributário Municipal (Lei n.º 691/1984), que versam sobre o processo administrativo tributário, é previsto apenas o Conselho de Contribuintes como órgão recursal, inexistindo previsão de recurso ao Secretário Municipal de Fazenda.
7. O art. 243 do Código Tributário Municipal estabelece que o recurso interposto em face das decisões de primeira instância deve ser apreciado pelo Conselho de Contribuintes.
8. O Decreto Municipal n.º 14.602/96, que regulamenta o procedimento e o processo administrativo-tributário no âmbito do Município do Rio de Janeiro, inovou ao criar uma instância especial admitindo a interposição de recurso dirigido ao Secretário Municipal de Fazenda, em face de decisão proferida em segunda instância pelo Conselho de Contribuintes.
9. O decreto regulamentar não é o meio adequado para inovar no ordenamento jurídico, de forma que as normas regulatórias devem se pautar nos limites estabelecidos pela legislação.
10. Em julgados do Superior Tribunal de Justiça e do TJRJ foi admitida a possibilidade de interposição de recurso hierárquico pelo Fisco ao Secretário Estadual de Fazenda, razão pela qual é necessário estabelecer o *distinguishing* entre estes paradigmas e o caso em análise neste recurso.
11. Cada entre da federação tem uma legislação própria para o seu processo administrativo-tributário. Assim, as normas aplicáveis no âmbito do Estado do Rio de Janeiro não incidem no processo administrativo-tributário do Município.
12. Ademais, a possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Secretário Estadual de Fazenda está prevista no próprio Código Tributário estadual, não havendo violação ao poder regulamentar, como no caso concreto. Portanto, a *ratio decidendi* dos julgados relativos à possibilidade de interposição de recurso hierárquico pelo Fisco ao Secretário Estadual de Fazenda não se aplica ao caso em análise.
13. Reforma da sentença.
14. **DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO.**



ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do mandado de segurança nº **0083982-11.2017.8.19.0001**, em que figura como apelante **CENCOM S/A** e como apelado o **SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FAZENDA E MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**.

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Vigésima Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, em **DAR PROVIMENTO AO RECURSO**, nos termos do voto do Relator.

Adota-se, na forma do permissivo regimental (art. 92, § 4º, do Regimento Interno), o relatório da sentença que denegou a ordem mandamental, nos seguintes termos (indexador 367):

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Cencon S.A contra ato do Secretário Municipal de Fazenda, na qual pleiteia-se a concessão da segurança a fim de garantir o direito líquido e certo da impetrante aos efeitos dos acórdãos nºs 15.256 e 15.257, decisões finais dos processos administrativos tributários nºs 04/384.551/2010 e 04/361.067/2010. Relata que impugnou, no âmbito administrativo, autos de infração, e, ao final, interpôs recursos voluntários contra as decisões de primeira instância que mantiveram as cobranças, tendo, ao final, obtido êxito perante o Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, que reconheceu a decadência do direito de cobrança que era feita pelo Fisco Municipal. Relata, porém, que tal decisão foi modificada pelo Secretário Municipal de Fazenda, em sede de recurso hierárquico. Argumenta acerca da ilegalidade do Recurso Especial Fazendário, sustentando, basicamente que: (i) as disposições regulamentares do artigo 97, VI, c/c arts. 151, III e 201 do Código Tributário Nacional instituem as hipóteses de suspensão do crédito tributário, sendo matéria submetida a reserva legal; (ii) o artigo 243 do Código Tributário Municipal instituiu apenas duas instâncias no processo administrativo tributário do Município do Rio de Janeiro, jamais cogitando de "instância especial"; (iii) o artigo 154 da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro (LOMRIO) impõe a observância, entre outros, dos princípios da legalidade e da impessoalidade; (iv) O Poder Executivo excedeu sua competência ao expedir decretos e regulamentos com infiel execução das leis (artigo 107, IV, da LOMRIO); (v) O artigo 75 e § da mesma LOMRIO estabelece regras para a delegação legislativa ao Poder Executivo, vedando, todavia, qualquer delegação legislativa em matéria tributária. Instruem a exordial os documentos de PDF 17/222.



Declínio de competência para este Juízo em PDF 247. Decisão de PDF 261, a qual deferiu a tutela de urgência, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Impugnação do Município em PDF 298, na qual pleiteia, preliminarmente, a extinção do feito sem resolução do mérito, em razão da incidência da Súmula nº 266 do STF. No mérito, sustenta a legalidade do recurso hierárquico, requerendo, ao final, a denegação da segurança. Informações da autoridade coatora em PDF 307/348. O Ministério Público manifestou-se em PDF 362, opinando pela improcedência do pedido, com a denegação da ordem. Vieram os autos conclusos. Este é o breve relatório. Passo a decidir. Trata-se de demanda através da qual a Impetrante impugna a legalidade do Recurso à Instância Especial, dirigido ao Secretário de Fazenda. Não há, neste contexto, discussão de lei em tese; debate-se a legalidade do aludido meio impugnativo para fins de anulação da decisão, proferida pela autoridade coatora, que reformou as decisões anteriores, e restabeleceu, por conseguinte, o lançamento. Portanto, rejeito a preliminar arguida pelo Município uma vez que inaplicável é a Súmula nº 266 do STF no contexto dos autos. No mais, isto é, propriamente quanto ao mérito, verifico que não assiste razão ao impetrante. Não se vislumbra qualquer ilegalidade no procedimento de impugnação do lançamento e do Recurso à Instância Especial. Isto é, o Código Tributário Municipal fixa a competência do Poder Executivo para regulamentar o processo administrativo. Pontua JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, que "o poder regulamentar representa uma prerrogativa de direito público, pois que conferido aos órgãos que têm a incumbência de gestão dos interesses públicos" (omissis). É "a atuação administrativa de complementação de leis, ou atos análogos a elas". (Manual de Direito Administrativo. 25ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 55.) Nesse sentido, é o artigo 242 do Código Tributário Municipal: "o Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, penalidade, restituição de indébitos, parcelamento, remissão e o de consulta, observando: I - a garantia de ampla defesa ao sujeito passivo; II - a ciência dos atos da autoridade competente, sejam decisórios ou para cumprimento de exigências processuais; III - a designação dos órgãos julgadores e os recursos cabíveis contra as respectivas decisões; IV - a configuração das nulidades processuais; V - a determinação de prazos para a prática de atos ou cumprimento de decisões; VI - as hipótese de reabertura de prazo; VII - a suspensão da exigibilidade do crédito durante a tramitação ou recurso; VIII - a fixação de normas sobre processos de consulta". Já, o art. 243 do mesmo diploma legal, prevê que "o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, integrado à estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda, é órgão administrativo colegiado, com autonomia decisória, e tem a incumbência de julgar, em segunda instância, os recursos voluntários referentes aos processos tributários, de natureza administrativa e contenciosa, bem como os recursos de ofício das decisões de primeira instância favoráveis aos contribuintes". O Decreto nº 14.602/96, portanto, apenas regulamenta o processo administrativo tributário, não incorrendo, neste aspecto, em qualquer vício de legalidade ao dispor, nos arts. 106 a 108, acerca do recurso ora questionado. Saliente-se que: (i) os arts. 242 e 243 da Lei 691/84 (CTM) não preveem, em nenhum momento, o número de instâncias administrativas; apenas dispõe que a decisão de segunda instância



cabará ao Conselho de Contribuintes; (ii) não há qualquer reserva legal para matéria relativa à regulamentação de processo administrativo tributário; os arts. 97, inciso VI c/c art. 151 do CTN dispõem acerca da suspensão do crédito tributário, matéria esta diversa da discutida nestes autos. Se não fosse assim, o impetrante sequer poderia se beneficiar da decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, já que todo processo administrativo tributário está regulamentado em Decreto Municipal. Igualmente, não há qualquer ilegalidade, formal ou material, porque o Recurso é facultado a ambas as partes, atendendo ao devido processo legal de que trata a Constituição Federal. Aliás, é de causar estranheza a alegação de violação ao princípio da isonomia e impessoalidade, e, inclusive, o questionamento, nestes autos, do Recurso dirigido ao Secretário Municipal de Fazenda, quando o próprio impetrante interpôs o mesmo recurso no processo administrativo em discussão, como infere-se de fl. 324. No mais, ainda saliento que, como bem explicitou a Ilustre representante do Ministério Público, em seu parecer de PDF 362, o "chamado Recurso Especial Administrativo ou Avocatória encontra eco no próprio poder hierárquico da Administração Pública." O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido da legalidade do recurso hierárquico interposto pelo Fisco ao Secretário da Fazenda, pois, em razão do poder hierárquico, a Administração pode, por meio de autoridades superiores, rever os atos de seus subordinados (STJ, AgRg no AgRg no RMS 23.497/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2010, DJe 23/11/2010). Assim, o recurso ao órgão administrativo superior tem por fundamento o controle hierárquico que está presente na Administração Pública, e, que, portanto, independe de previsão legal ou regulamentar. O art. 106 do Decreto nº 14.602/1996, neste contexto, tão somente regulamenta a possibilidade que decorre da própria administração pública, não incorrendo em qualquer vício por afronta a eventual delegação legislativa, como alega o impetrante, ou muito menos ao poder regulamentar. Neste sentido, aliás, já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro ao entender pela legalidade do recurso hierárquico. Cito, para tanto, julgados da aludida Corte: "0004795-25.2015.8.19.0000 - MANDADO DE SEGURANÇA Des(a). NORMA SUELY FONSECA QUINTES - Julgamento: 15/09/2015 - OITAVA CÂMARA CÍVEL MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO HIERÁRQUICO. REVISÃO ADMINISTRATIVA DE DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. ART. 266, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. LIMINAR INDEFERIDA. AGRAVO REGIMENTAL. MANDAMUS APTO A JULGAMENTO. O RECURSO HIERÁRQUICO PERMITE AO SECRETÁRIO DA FAZENDA REVER A DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES QUANDO FOR CONTRÁRIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA OU À EVIDÊNCIA DA PROVA CONSTANTE NO PROCESSO. INSTRUMENTO DE CONTROLE DE LEGALIDADE DE QUE DISPÕE A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. A IMPETRANTE NÃO INFIRMOU O FATO DE QUE TENHA DESCUMPRIDO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E NÃO COMPROVOU QUE A DECISÃO DO SECRETÁRIO DE FAZENDA ULTRAPASSOU OS LIMITES DE SUA COMPETÊNCIA. PARECER DA DOUTA PROCURADORA DE JUSTIÇA PELA DENEGAÇÃO DA ORDEM. DENEGADA A SEGURANÇA, PREJUDICADO O



AGRAVO REGIMENTAL." * * * "0081711-05.2012.8.19.0001 - APELAÇÃO Des(a). JOSÉ CARLOS MALDONADO DE CARVALHO - Julgamento: 20/08/2013 - PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. COMPETÊNCIA DO PODER EXECUTIVO PARA REGULAMENTAR O PROCESSO ADMINISTRATIVO. DECRETO Nº 14.602/1996. INSTANCIA RECURSAL ESPECIAL. INEXISTENCIA DE ILEGALIDADE NA ATUAÇÃO DO FISCO QUE VIOLE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO IMPETRANTE. 1. O poder regulamentar representa uma prerrogativa de direito público, pois que conferido aos órgãos que têm a incumbência de gestão dos interesses públicos. 2. O STJ, inclusive, já se manifestou no sentido da legalidade do recurso hierárquico interposto pelo Fisco ao Secretário da Fazenda, pois, em razão do princípio hierárquico, a Administração pode, por meio de autoridades superiores, rever os atos de seus subordinados. 3. A supremacia do interesse público e a estrutura organizacional da Administração Pública é baseada na hierarquia, o que confere, sempre, à Autoridade Superior, a possibilidade de revisão dos atos praticados por aqueles que lhe são subordinados, e o poder de anulação dos atos eivados de vícios lhe são inerentes, independentemente de expressa previsão legal. É o poder de autotutela administrativo. 4. Decisão correta, na forma e no conteúdo, que integralmente se mantém. DESPROVIMENTO DO RECURSO." **Assim sendo, conclui-se pela legalidade das disposições do Decreto 14.602/96, especificamente dos arts. 106 a 108, que preveem o Recurso à Instância Especial, dirigido ao Secretário de Fazenda, razão pela qual julgo improcedente o pedido formulado na inicial pelo que, DENEGO A ORDEM MANDAMENTAL. Por conseguinte, extingo o feito, com resolução de mérito, na forma do art. 487, inciso I, do CPC. Revogo a tutela de urgência concedida em PDF 261. Condono a impetrante ao pagamento das custas judiciais, sem honorários advocatícios, na forma do art. 25 da Lei 12.016/2009.** Intimadas as autoridades apontadas como coatoras acerca da presente sentença, dê-se baixa e arquivem-se. P.R.I. Ciência ao MP.

Inconformada, a parte autora interpôs recurso de apelação (indexador 392) requerendo, em síntese, a reforma da sentença para que seja concedida a segurança.

O réu apresentou contrarrazões no indexador 425, pugnando pelo desprovimento do recurso.

Parecer do Ministério Público no indexador 443, oficiando pelo conhecimento do recurso e denegação da ordem mandamental.

É O RELATÓRIO.



O recurso deve ser recebido e conhecido, eis que preenchidos todos os seus requisitos de admissibilidade.

Na petição inicial, o impetrante narra que foram lavrados dois autos de infração referentes à cobrança de Taxa de Obra em Áreas Particulares. Relata que interpôs recursos nos processos administrativo-tributários n.º 04/384.551/2010 e 04/361.067/2010 e que o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, em decisão final e por maioria, reconheceu a decadência do direito de cobrança do Fisco Municipal.

Aduz que, em face destas decisões, o Município interpôs recursos dirigidos ao Secretário Municipal de Fazenda, que deu provimento aos requerimentos, mantendo as notas de lançamento impugnadas.

No entanto, sustenta que o Conselho de Contribuintes é a última instância no âmbito do processo administrativo-tributário Municipal, sendo suas decisões definitivas. Alega que inexistente previsão legal de recurso dirigido ao Secretário de Fazenda, que não possui competência para modificar os acórdãos do Conselho de Contribuintes, de modo que seus atos são ilegais e arbitrários.

Assim, pretende a concessão da segurança para anular as decisões proferidas pelo impetrado, a fim de que os acórdãos do Conselho de Contribuintes sejam mantidos como decisões finais nos processos administrativos.

Prosseguindo, a matéria controvertida objeto do recurso consiste em verificar a existência de eventual nulidade dos atos administrativos proferidos pelo Secretário Municipal de Fazenda, que deu provimento aos recursos interpostos pelo Município, reformando as decisões do Conselho de Contribuintes, a fim de manter a cobrança das Taxas de Obra.

Em que pesem os fundamentos da sentença, assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, cumpre esclarecer que os atos impugnados foram proferidos nos julgamentos de dois recursos interpostos pelo Município, com fulcro nos artigos 106 e 107 do Decreto Municipal n.º 14.602/96, *in verbis*:



Art. 106 **Das decisões finais, não unânimes, caberá recurso ao Secretário Municipal de Fazenda**, a ser interposto no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação do acórdão, sendo oferecido o mesmo prazo para a apresentação de contrarrazões.

Parágrafo único. Na hipótese de recurso da Representação da Fazenda, este só será obrigatório quando a decisão recorrida for contrária à legislação tributária ou à evidência das provas.

Art. 107. **Compete ao Secretário Municipal de Fazenda, em instância especial, julgar os recursos de que trata o artigo anterior.**

Parágrafo único. Da decisão referida neste artigo não cabe pedido de reconsideração, nem recurso.

No entanto, o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro dispõe que o Poder Executivo regulamentará o processo administrativo-tributário, observando a designação dos órgãos julgadores, bem como os recursos cabíveis:

Art. 242 - O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, penalidade, restituição de indébitos, parcelamento, remissão e o de consulta, observando: (...)

III - a designação dos órgãos julgadores e os recursos cabíveis contra as respectivas decisões;

Nesse ponto, importante destacar que um decreto regulamentar não é o meio adequado para inovar no ordenamento jurídico, de forma que as normas regulatórias devem se pautar nos limites estabelecidos pela legislação.

Sobre o tema, tem-se os seguintes precedentes do STJ:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INDENIZAÇÃO DE ESTÍMULO OPERACIONAL. HORA EXTRAORDINÁRIA. EXPEDIÇÃO DE DECRETO PELO GOVERNADOR DO ESTADO. FIXAÇÃO DE LIMITE MÁXIMO. ALTERAÇÃO DA LEI POR ATOS NORMATIVOS INFRALEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. PEDIDO DE LIMITAÇÃO À EDIÇÃO DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. INOVAÇÃO RECURSAL. 1. **De acordo com a jurisprudência, o decreto expedido com finalidade de regulamentar a lei não pode inovar na ordem jurídica, dispondo de modo contrário ao que determina a norma que lhe é hierarquicamente superior.** 2. Incabível a inovação recursal em sede de embargos de declaração. 3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento.



(EDcl nos EDcl no RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 25.117 – SC -
RELATOR: MINISTRO NEFI CORDEIRO – Data de julgamento: 17/09/2015)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. ATO ADMINISTRATIVO. DECRETO REGULAMENTAR. ESTIPULAÇÃO DE EXIGÊNCIA NÃO PREVISTA EM LEI. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. **Os atos normativos de natureza administrativa que visam regulamentar normas gerais e abstratas têm como função a complementação da disciplina contida em lei strictu sensu, sendo vedado extrapolar os limites da legislação em sede de decreto regulamentar, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal.** Precedentes do STF: AgRg no RE. 583.785, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe de 22.2.2013; AgRg no RE. 458.735, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 3.2.2006. 2. Na hipótese, o Decreto regulamentador impõe condição não prevista em lei para o cadastramento de associações no SIAPE, restringindo por meio de ato administrativo a atuação de órgão representativo, que tem legitimidade atribuída no art. 5o., XXI da CF/88 (as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente). 3. A imposição pelo art. 10, II, b do Decreto 6.386/08 de exigência não prevista no diploma legal para fins de cadastramento no SIAPE, qual seja, número mínimo de quinhentos associados ou o equivalente a 80% da categoria, carreira, quadro de pessoal ou base territorial que representam, extrapola o poder regulamentador conferido à Presidência da República pelo art. 84, IV da CF/88, não servindo o apontado art. 45 da Lei 8.112/90 como norma autorizativa. 4. Agravo Regimental da UNIÃO a que se nega provimento. (AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 231.652 – PR - RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO – Data de julgamento: 07/03/2017)

Note-se que nos artigos 242 a 247 do Código Tributário Municipal (Lei n.º 691/1984), que versam sobre o processo administrativo-tributário, é previsto apenas o Conselho de Contribuintes como órgão recursal, inexistindo previsão de recurso ao Secretário Municipal de Fazenda.

Registre-se, por oportuno, que o art. 243 do Código Tributário Municipal estabelece que o recurso interposto em face das decisões de primeira instância deve ser apreciado pelo Conselho de Contribuintes:

Art. 243 Ao Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, composto de oito membros com a denominação de Conselheiros, compete a apreciação das decisões de primeira instância no processo administrativo tributário contencioso, conforme definido pelo Poder Executivo e na forma do Regulamento.



Logo, constata-se que no caso concreto o Decreto Municipal n.º 14.602/96, que regulamenta o procedimento e o processo administrativo-tributário no âmbito do Município do Rio de Janeiro, inovou ao criar uma instância especial, admitindo a interposição de recurso dirigido ao Secretário Municipal de Fazenda, em face de decisão proferida em segunda instância pelo Conselho de Contribuintes.

Portanto, ao criar nova modalidade de recurso, o decreto municipal acabou por violar o princípio da legalidade previsto na Carta Magna, extrapolando os limites do poder regulamentar.

Destarte, havendo previsão legal referente a recurso que deve ser julgado pelo Conselho de Contribuintes, cabe ao Poder Executivo observar esses limites, notadamente a competência do órgão a quem por lei incumbe julgar o recurso administrativo, e não criar novo recurso através de ato regulamentar.

Diante do exposto, deve ser reformada a sentença, a fim de conceder a segurança pleiteada, anulando os atos proferidos pelo Secretário Municipal de Fazenda, de modo que os acórdãos prolatados pelo Conselho de Contribuintes sejam mantidos como as decisões finais dos processos administrativos n. 04/384.551/2010 e 04/361.067/2010.

Nesse sentido, válido colacionar os seguintes julgados deste Tribunal de Justiça:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO ADMINISTRATIVO. SENTENÇA QUE CONCEDE A SEGURANÇA. APELO DO MUNICÍPIO. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO DO SECRETÁRIO DE FAZENDA DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. REVISÃO DE DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE. ILEGALIDADE. DECRETO REGULAMENTAR (Nº 14.602/96) QUE NÃO PODE CRIAR RECURSO NÃO PREVISTO POR LEI. DECRETO QUE, NA REALIDADE, VISA REGULAMENTAR A FIEL EXECUÇÃO DA LEI, QUAL SEJA, CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL (CTM). ART. 242 DO CTM QUE PREVÊ A COMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE PARA ANÁLISE DE DECISÃO PROFERIDA POR PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DO SECRETÁRIO DE FAZENDA DE REVER DECISÃO DO CONSELHO SEM PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA QUE ENCONTRA LIMITES NA LEGALIDADE, BOA-FÉ DOS PARTICULARES E RESPEITO À SEGURANÇA JURÍDICA. PRECEDENTES DESTES TJRJ. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS QUE FIXO EM R\$ 800,00 (OITOCENTOS REAIS), NA FORMA DO ART. 85, § 4º CPC/15.



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Vigésima Quinta Câmara Cível



(ACÓRDÃO - 0007510-66.2017.8.19.0001 – APELAÇÃO - LUIZ ROBERTO AYOUB - VIGÉSIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL CONSUMIDOR - Data de julgamento: 16/05/2018)

Tributário. **Município do Rio de Janeiro. Decisão não unânime do Conselho de Contribuintes do Município. Revisão pelo Secretário Municipal de Fazenda. Ilegalidade. Instância especial criada pelo Decreto Municipal 14.602. Violação ao poder regulamentar conferido pelo art. 242 do CTM. O Conselho de Contribuintes é o único órgão revisor, nos termos do art. 243 da Lei Carioca 691. Segurança concedida para reconhecer a ilegalidade do ato.** Retificação da sentença apenas para afastar a condenação em honorário.
(0122687-88.2011.8.19.0001 - REEXAME NECESSARIO - DES. BERNARDO MOREIRA GARCEZ NETO - Julgamento: 04/12/2013 - DECIMA CAMARA CIVEL)

Direito processual público. Direito administrativo. Direito processual administrativo. **Mandado de segurança contra decisão proferida pelo Secretário Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro em sede de recurso administrativo criado por Decreto e não previsto em lei. Controle de legalidade do Decreto. Impossibilidade de que o ato regulamentar crie recurso não previsto em lei, dada a vedação a que o regulamento inove no ordenamento jurídico.** Lição de Celso Antônio Bandeira de Mello. Precedente deste Tribunal de Justiça. **Decreto que deve observar os recursos criados por lei, sendo certo que o CTM prevê recurso para órgão colegiado de segunda instância, o Conselho de Contribuintes, não sendo legítimo que o decreto regulamentar crie um recurso contra a decisão proferida pelo órgão que, por força de lei, tem competência para apreciar recursos. Apelação provida para o fim de se conceder a segurança, cassando-se a decisão do Secretário de Fazenda, restaurando-se o pronunciamento do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro.** Provimento do apelo. (0009829-46.2013.8.19.0001 - APELAÇÃO - Des(a). ALEXANDRE ANTÔNIO FRANCO FREITAS CÂMARA - Julgamento: 05/11/2014 - SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

Direito processual público. Direito administrativo. Direito processual administrativo. **Mandado de segurança contra decisão proferida pelo Secretário Municipal de Fazenda do Município do Rio de Janeiro em sede de recurso administrativo criado por Decreto e não previsto em lei.** Controle de legalidade do Decreto. **Impossibilidade de que o ato regulamentar crie recurso não previsto em lei, dada a vedação a que o regulamento inove no ordenamento jurídico.** Lição de Celso Antônio Bandeira de Mello. Precedente deste Tribunal de Justiça. Decreto que deve observar os recursos criados por lei, sendo certo que o CTM prevê recurso para órgão colegiado de segunda instância, o Conselho de Contribuintes, não sendo legítimo que o decreto regulamentar crie um recurso contra a decisão proferida pelo órgão que, por força de lei, tem competência para apreciar recursos. **Apelação provida para o fim de se conceder a segurança, cassando-se a decisão do Secretário de Fazenda, restaurando-se o pronunciamento do Conselho de**





Contribuintes do Município do Rio de Janeiro. Provimento do apelo. (Ocultar ementa)

(0009829-46.2013.8.19.0001 – APELAÇÃO - PAULO SERGIO PRESTES DOS SANTOS - SEGUNDA CÂMARA CÍVEL - Data de julgamento: 05/11/2014)

Nesse ponto, cumpre esclarecer que em julgados do Superior Tribunal de Justiça e do TJRJ foi admitida a possibilidade de interposição de recurso hierárquico pelo Fisco ao Secretário Estadual de Fazenda. Confira-se:

ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. **RECURSO HIERÁRQUICO DIRIGIDO AO SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. CABIMENTO. LEGALIDADE.** PRECEDENTES. A jurisprudência desta Corte posicionou-se pela legalidade do recurso hierárquico interposto pelo Fisco ao Secretário da Fazenda, pois, em razão do princípio hierárquico, a Administração pode, por meio de autoridades superiores, rever os atos de seus subordinados. Agravo regimental provido, para negar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança.

(AgRg no AgRg no RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 23.497 – RJ - RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS – Data de julgamento: 16/11/2010)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. **ARTIGO 266 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. RECURSO HIERÁRQUICO DIRIGIDO AO SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA CONTRA DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. LEGALIDADE.** PRECEDENTES. AGRAVO IMPROVIDO. 1. "Art. 266. Das decisões do Conselho cabe recurso: (...) II - para o Secretário de Estado de Fazenda, quando a decisão de Câmara, (...) desfavorável à Fazenda, for contrária à legislação tributária (...)" (Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, artigo 266). 2. "Recurso hierárquico da Fazenda manifestado contra decisório proferido pelo Conselho de Contribuintes – art. 266, II, do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro – não viola os preceitos constitucionais da igualdade processual, da ampla defesa e do devido processo legal. Precedentes." (RMS nº 15.114/RJ, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, in DJ 26/9/2005). 3. Não há falar em ilegalidade qualquer em função da interposição de recurso hierárquico fundado na legislação de regência, por ser a decisão do Conselho de Contribuintes "contrária à legislação tributária", tampouco em razão de decisão devidamente fundamentada, que expôs com clareza a controvérsia posta na insurgência recursal e declinou todos os fundamentos fácticos e jurídicos que embasaram a decisão final. 4. Agravo regimental improvido.

(AgRg no RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.088 – RJ - RELATOR: MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO – Data de julgamento: 23/11/2010)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DO I.C.M.S. NA VENDA DE VEÍCULOS ALIENADOS POR LOCADORAS. **CABIMENTO DO**

RECURSO HIERÁRQUICO AO SECRETÁRIO DE ESTADO DA RECEITA EM FACE DE DECISÃO DO CONSELHO PLENO DE CONTRIBUENTES. ART. 266, II, CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO. ENUNCIADO SUMULAR Nº 473 DO E. STF. VEÍCULOS QUE INTEGRAM O ATIVO FIXO DA COMPANHIA E NÃO SE CARACTERIZAM COMO MERCADORIA. NECESSIDADE DE RENOVAÇÃO DA FROTA. AFASTADA HABITUALIDADE. PRECEDENTE DA SUPREMA CORTE. FATO GERADOR ANTERIOR AO CONVÊNIO Nº 64/2006 DO CONFAZ. SUA INAPLICABILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO DE APELAÇÃO.
(0045275-18.2010.8.19.0001 – APELAÇÃO - CUSTÓDIO DE BARROS TOSTES - PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL - Data de julgamento: 23/01/2018

DIREITO TRIBUTÁRIO. **MODIFICAÇÃO DE DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUENTES PELO SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA. AUTOTUTELA. PODER DE CONTROLE INTERNO E HIERÁRQUICO. POSSIBILIDADE.** LOCADORA DE VEÍCULOS. ALIENAÇÃO DOS AUTOMÓVEIS USADOS. ATIVIDADE EMPRESARIAL AUTÔNOMA. INCIDÊNCIA DO ICMS. PROVIMENTO.
(0232242-11.2009.8.19.0001 – APELAÇÃO - ADOLPHO CORREA DE ANDRADE MELLO JUNIOR - NONA CÂMARA CÍVEL - Data de julgamento: 05/04/2016)

Entretanto, os fundamentos determinantes dos precedentes acima transcritos não se adequam à hipótese em análise, sendo necessário estabelecer o *distinguishing* entre o caso concreto e os paradigmas relativos à possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Secretário Estadual de Fazenda.

Primeiramente, ressalte-se que cada ente da federação tem uma legislação própria para o seu processo administrativo-tributário. Assim, as normas aplicáveis no âmbito do Estado do Rio de Janeiro não incidem no processo administrativo-tributário do Município do Rio de Janeiro.

Com efeito, a possibilidade de interposição de recurso hierárquico ao Secretário Estadual de Fazenda é prevista no art. 266, II do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro (Decreto-Lei n.º 05/1975), *in verbis*:

Art. 266 – Das decisões do Conselho cabe recurso:
(...)

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



Dessa forma, verifica-se que o recurso ao Secretário de Estado de Fazenda está previsto no próprio Código Tributário estadual, não havendo violação ao poder regulamentar, como no caso concreto.

Por outro lado, o recurso ao Secretário de Fazenda do Município foi criado por meio de norma regulamentar (Decreto Municipal n.º 14.602/96), extrapolando os limites estabelecidos no Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, o que não é permitido, conforme destacado nos precedentes do Superior Tribunal de Justiça anteriormente colacionados¹.

Conclui-se, portanto, que a *ratio decidendi* dos julgados relativos à possibilidade de interposição de recurso hierárquico pelo Fisco ao Secretário Estadual de Fazenda não se aplica ao caso em análise.

Por fim, registre-se que nos termos do art. 25 da Lei n.º 12.016/2009², não é cabível a condenação ao pagamento de honorários advocatícios em sede de mandado de segurança.

Por tais fatos e fundamentos, **DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA**, a fim de anular os atos proferidos pelo Secretário Municipal de Fazenda, de modo que os acórdãos prolatados pelo Conselho de Contribuintes sejam mantidos como as decisões finais dos processos administrativos n.º 04/384.551/2010 e 04/361.067/2010.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

Desembargador **Sérgio Seabra Varella**
Relator

¹ EDcl nos EDcl no RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 25.117/SC e AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 231.652/PR.

² Art. 25. Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

