

Limitação de Acesso à Segunda Instância no Processo Administrativo Tributário: Análise de Constitucionalidade do PLP n. 108/2024

Limitation of Access to the Second Instance in the Tax Administrative Process: Constitutionality Analysis of Project 108/2024

Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR).

Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR).

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Procurador do Estado do Paraná. *E-mail:* eduardordecastro@hotmail.com.

Recebido em: 28-1-2025 – Aprovado em: 26-3-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.6.2025.2688>

Resumo

O artigo discorre sobre a constitucionalidade da limitação de acesso à segunda instância nos processos administrativos tributários em razão do valor em discussão ou da complexidade da matéria, prevista no Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024. Busca-se responder aos seguintes questionamentos: (a) A limitação de acesso à segunda instância administrativa em razão do valor ou da complexidade da causa contraria preceitos da Constituição de 1988? (b) Quais valores se busca proteger ao impedir que causas de menor valor e complexidade sejam discutidas no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e Recursos Fiscais? A hipótese testada é a de que a limitação não viola a Constituição de 1988, prestando-se a promover outros valores fundamentais.

Palavras-chave: recurso administrativo, duplo grau de jurisdição, contraditório, ampla defesa, Conselho de Contribuintes.

Abstract

The article discusses the constitutionality of limiting access to the second instance in administrative tax processes due to the value under discussion or the complexity of the matter, provided for in Complementary Bill no. 108, of 2024. The aim is to answer the following questions: a) Does limiting access to the second administrative instance due to the value or complexity of the case contravene the precepts of the 1988 Constitution? b) What values do we seek to protect by preventing lower value and complex cases from being discussed within the Taxpayers and Tax Appeals Councils? The hypothesis tested is

that the limitation does not violate the 1988 Constitution, serving to promote other fundamental values.

Keywords: administrative appeal, double degree of jurisdiction, contradictory, broad defense, Taxpayers Council.

Introdução

O Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024, que, dentre outras coisas, institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e dispõe sobre o processo administrativo tributário do referido imposto, estabelece que a tramitação e o julgamento do processo administrativo tributário “poderão ser diferenciados mediante adoção de rito sumário, em razão do crédito tributário inferior ao valor de alçada, fixado em caráter uniforme em âmbito nacional, ou em razão da menor complexidade da matéria, nos termos definidos em ato do CG-IBS” (art. 93, primeira parte). Nesses casos, “a decisão de primeira instância de julgamento será considerada definitiva, ressalvado o direito de interposição de Pedido de Retificação” (art. 93, segunda parte).

A supressão da segunda instância administrativa nos processos envolvendo créditos tributários de menor monta ou complexidade é capaz de suscitar grandes controvérsias, contrapondo, de um lado, aqueles que enxergam na referida limitação afronta ao princípio da isonomia, ao direito de petição ao Poder Público e aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, e, de outro, aqueles que não vislumbram no duplo grau de jurisdição uma garantia processual absoluta.

No Estado do Paraná, por exemplo, a prolação de diversas decisões de inconstitucionalidade pelo Tribunal de Justiça local levou à revogação do art. 52 da Lei n. 18.877, de 2016, que limitava o acesso dos sujeitos passivos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais nos casos em que o crédito tributário exigido na data da lavratura do auto de infração ou do vencimento da notificação de lançamento fosse superior a 1.000 UPE/PR (mil Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná).

No presente trabalho, discorrer-se-á sobre a validade da citada proposta legislativa federal, abordando os principais argumentos favoráveis e contrários à sua instituição, bem como versando sobre os valores que ela busca proteger. Em outras palavras, tentar-se-á responder aos seguintes questionamentos: (a) A limitação de acesso à segunda instância de julgamento no processo administrativo fiscal afronta a Constituição de 1988? (b) Quais valores se busca proteger ao limitar o acesso aos Conselhos de Contribuintes àqueles que litigam em causas de menor valor e complexidade?

A hipótese testada é a de que a limitação mencionada não contraria valores constitucionais. Ao contrário, acredita-se que o rito abreviado para questões de menor valor ou complexidade serve à concretização de mandamentos constitucionais outros, como a razoável duração do processo e a eficiência administrativa.

O enfrentamento do tema será realizado mediante o percurso do seguinte trajeto, já iniciado por meio desta introdução: na segunda seção, discorrer-se-á sobre os fundamentos teóricos do princípio do duplo grau de jurisdição e as disposições constitucionais referentes ao assunto; em seguida, versar-se-á sobre o processo administrativo de constituição do crédito tributário e os institutos usualmente utilizados para concretização do princípio do duplo grau de jurisdição; na quarta seção, antes das conclusões, analisar-se-á a limitação de alçada à luz dos princípios da isonomia e da eficiência administrativa.

1. O duplo grau de jurisdição como princípio processual constitucional e as controvérsias referentes à existência de um direito (subjeto) ao recurso

Pelo princípio do duplo grau de jurisdição, assiste aos litigantes, em processos administrativos ou judiciais, direito de recorrer de decisões contrárias a seus interesses. O recurso, ademais, deve ser apreciado por órgão hierarquicamente superior ao prolator da decisão¹.

A norma em comento, ao contrário da maioria dos princípios processuais, não está expressa no texto da Constituição Federal de 1988 – CF/1988. Trata-se, conforme doutrina majoritária, de princípio implícito, decorrente das disposições que versam sobre a estrutura hierarquizada do Poder Judiciário², da garantia do devido processo legal (CF/1988, art. 5º, LIV) e, em especial, dos princípios do contraditório e da ampla defesa (CF/1988, art. 5º, LV).

Ao prescrever que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (CF/1988, art. 5º, LV), a Constituição estaria orientando o legislador a assegurar o direito ao recurso como forma de concretização do contraditório e da ampla defesa. Além de ter o direito de se manifestar e de ver suas razões apreciadas pelo órgão julgador, assistiria ao sucumbente o direito de recorrer e de ver suas razões apreciadas por juízo de superior hierarquia ao prolator da decisão.

A ideia subjacente à norma é a de que, dada a falibilidade humana, as chances de o Estado não entregar a tutela jurisdicional adequada seriam maiores nos casos de julgamentos realizados por instância única³. A garantia da instância re-

¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. v. I, p. 243-244.

² DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis*, incidentes de competência originária de tribunal. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 90.

³ Nesse sentido, Fernando Antônio Negreiros Lima leciona que “Argumentos como o da necessidade do controle da atividade jurisdicional de primeiro grau são, irrefutavelmente, um seguro indicador de que não se pode atribuir a qualquer ser humano um poder tal como o de julgar sobre a vida, a liberdade, o patrimônio e os direitos personalíssimos das pessoas, sem que se imponha

visora, preferencialmente composta por órgão colegiado, serviria não só ao interesse individual da parte vencida, mas também ao melhor exercício da jurisdição pelo Estado.

Sobre o assunto, Flávio Cheim Jorge explica que “[o] controle feito pelos tribunais sobre as decisões proferidas pelos juízes de instância inferior contribuiu para a eficiência e, sobretudo, segurança das normas jurídicas existentes”. Ainda de acordo com o referido professor, “é estritamente conveniente para o Estado colocar à disposição dos jurisdicionados os meios recursórios aptos a reparar as injustiças cometidas”⁴.

O princípio do duplo grau de jurisdição orienta a atuação dos legisladores federal, distrital, estaduais e municipais na regulação dos procedimentos judiciais (no caso da União) e administrativos (no caso de União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no sentido de que se faça constar, preferencialmente, em cada diploma legal processual, a oportunidade de recurso à segunda instância.

Assim, da mesma forma que fez a União ao instituir, no exercício de sua competência constitucional (art. 22, I), o Código de Processo Civil, caberia aos Estados e aos Municípios, ao regularem, exemplificativamente, o processo administrativo para apuração de infração ambiental, assegurar aos administrados o direito de recorrer a um órgão hierarquicamente superior em caso de decisão desfavorável.

Ocorre que, embora haja consenso quanto ao status de princípio constitucional da norma do duplo grau de jurisdição, paira grande controvérsia, sobretudo na esfera doutrinária, acerca da validade dos diplomas legais processuais que, excepcionando o aludido princípio, ora suprimem toda e qualquer oportunidade de recurso, ora estabelecem que o recurso cabível será apreciado pela mesma autoridade prolatora da decisão recorrida. Em outras palavras, há dissenso quanto ao caráter absoluto do princípio do duplo grau de jurisdição. Isto é, diverge-se sobre a possibilidade de o legislador infraconstitucional disciplinar procedimentos em que não exista oportunidade de interposição de recurso contra as decisões proferidas.

Embora minoritária, a corrente que defende tratar-se o direito ao recurso de um direito absoluto contém nomes de peso no cenário da dogmática processual brasileira. Argumenta-se que a disposição contida no art. 5º, LV, da Constituição de 1988, ao tratar de “contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, não deixaria espaço à não inclusão dos ditos “recursos” nos ritos processuais. Ademais, costuma-se argumentar que, como a ampla defesa funciona

algum tipo de controle sobre sua atuação.” (LIMA, Fernando Antônio Negreiros. *Teoria geral do processo judicial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 140)

⁴ JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015, p. 45.

como mecanismo de controle da atuação judicial – e não apenas como instrumento de proteção do interesse privatístico da parte vencida –, apenas o acesso à instância superior mediante recurso tornaria efetivamente concreta essa garantia.

Nesse sentido, James Marins leciona que “[r]epresenta, o direito a recurso, manifestação axiomática do direito à ampla defesa”, e que, “[p]ara que se dê cumprimento ao dispositivo constitucional em tela, a estrutura administrativa destinada ao julgamento das lides fiscais deve comportar ao menos uma etapa de revisão hierárquica dos julgamentos fiscais”⁵. Para referido professor, “[n]ão podem, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, instituir, no âmbito de sua competência, a denominada ‘instância única’ para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional”⁶.

Flávio Cheim Jorge, referindo-se aos processos judiciais, aduz que os recursos são “elementos indissociáveis à ampla defesa, exatamente porque a mesma não deve ser vista unicamente com o intuito de persuasão ou convencimento do magistrado quanto aos argumentos e alegações das partes”, mas também como “o direito que as partes possuem de controlar as decisões judiciais que lhes são desfavoráveis e que lhes causem prejuízos”⁷.

Apesar disso, argumenta o mesmo professor que direito a recurso não é sinônimo de direito a recurso à instância superior, restando efetivada a norma da ampla defesa mesmo nos casos em que o recurso seja apreciado pela mesma autoridade prolatora da decisão. Nas suas palavras, “[o] necessário é possibilitar que a parte obtenha uma revisão do julgamento, mesmo que essa revisão corresponda a um procedimento de retratação”, não se podendo, “pelo menos no sistema processual brasileiro, confundir duplo grau de jurisdição com direito de recorrer”⁸.

Corrente majoritária, à qual aderimos, embora admita a existência de um princípio processual constitucional do duplo grau de jurisdição, defende a validade das restrições infraconstitucionais à reapreciação de decisões de primeira instância pelo mesmo ou por outro órgão judicante (de igual ou superior hierarquia), preservados, obviamente, os casos de “recursos garantidos constitucionalmente... que não podem ser eliminados por lei infraconstitucional”⁹, como o re-

⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 171.

⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 171.

⁷ JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015, p. 48.

⁸ JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015, p. 49.

⁹ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis*, inci-

curso ordinário ao Supremo Tribunal Federal, previsto no art. 102, II, da Constituição de 1988, e o recurso ordinário ao Superior Tribunal de Justiça, prescrito no art. 105, II, do mesmo Texto Supremo, por exemplo. É dizer, para doutrina majoritária, o rito processual que não preveja recurso (à instância superior ou à mesma instância) não viola a Constituição, por não haver um direito subjetivo abstrato a recurso¹⁰.

Quando a Constituição Federal faz menção ao contraditório e à ampla defesa, com os “meios e recursos a ela inerentes”, não está se referindo a recurso em seu sentido técnico, processual, como meio de impugnação de decisões de primeira instância, dirigidos à instância superior, mas, conforme lições de Cassio Scarpinella Bueno, à “criação de mecanismos, de formas, de técnicas processuais, para que a ampla defesa seja exercitada a contento”¹¹. Mais do que isso, a ideia de ampla defesa não pode ser pensada apenas no âmbito do processo, após sua instauração, sendo dever do legislador estabelecer mecanismos institucionais outros de concretização do princípio, como a justiça gratuita e a Defensoria Pública, por exemplo¹².

No mesmo sentido, Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Andrade Nery lecionam que o Duplo Grau “[é] postulado constitucional, consecratório do devido processo legal [...], e consiste na possibilidade de impugnar-se a decisão judicial, que seria reexaminada pelo mesmo ou outro órgão de jurisdição”¹³, mas que “[n]ão é ilimitado, podendo a lei restringir o cabimento de recursos e suas hipóteses de incidência”¹⁴.

Ademais, tratando-se o duplo grau de jurisdição de um princípio, admite-se a existência de conflito (aparente) com outros princípios, como o da efetividade e o da segurança jurídica, a ser solucionado mediante utilização do postulado da proporcionalidade¹⁵. Em outras palavras, “[s]e caracterizado o princípio do duplo

dentes de competência originária de tribunal. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 92.

¹⁰ Nesse sentido, dentre outros, confira-se: ASSIS, Araken de. *Manual de recursos*. 7. ed. rev. atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015, p. 88-89.

¹¹ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 133.

¹² BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 133.

¹³ NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999, p. 960.

¹⁴ NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999, p. 960.

¹⁵ Nesse sentido, confira-se o que diz Hugo de Brito Machado Segundo: “Quanto às decisões proferidas pelo STF em última ou única instância, trata-se de mera decorrência do caráter relativo do princípio em questão (que está presente em todo princípio, norma com estrutura de um mandamento de otimização – e não apenas neste), e de sua necessária conciliação com o princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 40)

grau de jurisdição como uma garantia constitucional, fundamentada no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, ele possui a característica da relatividade”¹⁶.

Além da Constituição, que contém numerosas hipóteses de competência originária do Supremo Tribunal Federal – em que, por razões óbvias, não se admite recurso a instância superior –, também a legislação infraconstitucional está repleta de casos em que resta vedado o acesso à instância superior mediante recurso.

Dentre outras, pode-se pensar na regra contida no art. 34 da Lei n. 6.830, de 1980 (Lei de Execuções Fiscais), que, nas execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, só autoriza a oposição de embargos infringentes e de declaração, ambos para o mesmo juízo prolator da decisão, assim como naquela contida no art. 41, § 1º, da Lei n. 9.099, de 1995 (Lei dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais), que estabelece o recurso inominado contra as decisões de primeira instância para Turmas Recursais compostas por juízes de mesma hierarquia, ambas já declaradas válidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Nos autos do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 710.921, de relatoria do Ministro Eros Grau, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal consignou o entendimento de que o art. 108, II, da Constituição de 1988, que dispõe sobre a competência dos Tribunais Regionais Federais para decidir recursos interpostos contra decisões de primeira instância, não revogara tacitamente o disposto no art. 34 da Lei n. 6.830, de 1980¹⁷.

Quando do julgamento do RE n. 586.789, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, restou assentado que “[a]s turmas recursais são órgãos recursais ordinários de última instância relativamente às decisões dos juizados especiais, de forma que os juízes dos juizados especiais estão a elas vinculados no que concerne ao reexame de seus julgados”. Observou-se, na oportunidade, que a regra buscava alcançar a “[p]rimazia da simplificação do processo judicial e do princípio da razoável duração do processo”¹⁸.

Referindo-se aos processos administrativos, a mesma Corte Suprema, no julgamento do Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 34.472, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, afirmou não competir “ao CNMP ou ao Colégio de Procuradores de Justiça ‘revisar ato do procurador-geral, no âmbito de seu dever-poder de gestão e administração de sua unidade ministerial, que não desborde os limites da legalidade, proporcionalidade e moralidade’”. Consignou, com base

¹⁶ GUERRA, Renata Rocha. O processo administrativo tributário e o princípio do duplo grau de jurisdição. *Revista Curso de Direito Universidade Federal de Uberlândia* v. 34, 2006, 251-263, p. 254.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI n. 710921 AgR. Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 27.06.2008.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 586.789. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 27.02.2012.

em farta jurisprudência do Tribunal, assim como do Superior Tribunal de Justiça, que inexistente “garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição na seara administrativa”, e que, portanto, “[n]ão há obrigatoriedade de previsão de recurso administrativo para revisão de decisão de autoridade, máxime quando se trata de decisão prolatada no exercício de competência discricionária e exclusiva do agente público”¹⁹.

Por fim, mencione-se a decisão proferida pelo STF no julgamento do RHC n. 79.785, em que se discutia a obrigatoriedade de previsão de recurso a uma instância superior como consequência da adesão do Brasil à Convenção Americana de Direitos Humanos. Na oportunidade, a Corte deixou assentado que “não é possível, sob as sucessivas Constituições da República, erigir o duplo grau em princípio e garantia constitucional, tantas são as previsões, na própria Lei Fundamental, do julgamento de única instância ordinária, já na área cível, já, particularmente, na área penal”. Além disso, segundo a Corte:

“Em relação ao ordenamento pátrio, de qualquer sorte, para dar a eficácia pretendida à cláusula do Pacto de São José, de garantia do duplo grau de jurisdição, não bastaria sequer lhe conceder o poder de aditar a Constituição, acrescentando-lhe limitação oponível à lei como é a tendência do relator: mais que isso, seria necessário emprestar à norma convencional força abrogante da Constituição mesma, quando não dinamitadoras do seu sistema, o que não é de admitir.”²⁰

Pelo que se percebe, seja no âmbito da doutrina, seja dos Tribunais, é amplamente majoritário o entendimento de que o rito processual de instância única, administrativa ou judicial, não afronta a Constituição de 1988.

2. O duplo grau de jurisdição nos processos administrativos tributários

Viu-se, na seção anterior, que admitir a existência do princípio do duplo grau de jurisdição não equivale a admitir a existência de um direito absoluto de recorrer a uma instância superior sempre que se verificar decisão contrária aos interesses do litigante – em processo administrativo ou judicial.

Esta seção presta-se a averiguar se essa conclusão, à luz das disposições da Constituição de 1988 e do Código Tributário Nacional – CTN, vale também para os processos administrativos fiscais.

¹⁹ No mesmo sentido, dentre outros, confira-se: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI n. 382.22 AgR/RJ. Rel. Min. Moreira Alves. Primeira Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 25.10.2002; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 169.077-AgR/MG. Rel. Min. Octavio Gallotti. Primeira Turma. Acórdão Publicado no *Diário da Justiça* de 27.03.1998; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.279.053-AgR. Rel. Min. Francisco Falcão. Primeira Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 16.03.2012.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC n. 79.785. Rel. Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno. Julgado em 29.03.2000. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 22.11.2002.

Para que o Estado figure na condição de credor de uma relação jurídico-tributária, isto é, para que detenha o *status* de sujeito ativo da obrigação tributária, é suficiente que o sujeito passivo realize, no plano concreto, a materialidade abstratamente fixada em lei, obedecidas determinadas condições de tempo e lugar – também legalmente estabelecidas²¹.

Doutrina majoritária, em razão disso, assevera que o crédito tributário é constituído de maneira unilateral, em oposição à ideia de constituição bilateral do crédito, prevalecente nas relações privadas, em que uma pessoa só se torna credora (e devedora) de outra após expressa manifestação de vontade. Assim, uma sociedade empresária será devedora do imposto de importação após a entrada da mercadoria ou produto importado no território nacional, independentemente de qualquer acordo prévio com a União. Diferentemente, um particular só se tornará devedor de um crédito documentado em um título de crédito se expressamente assinar o referido título, na condição de sacado, avalista, endossante ou aceitante, responsabilizando-se pelo valor nele contido.

Embora a obrigação tributária decorra da lei, não da vontade direta e imediata do sujeito passivo, o ordenamento jurídico assegura ao devedor o direito de participar, em contraditório, de processo administrativo destinado à apuração dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, isto é, destinado à delimitação precisa da existência da dívida, do montante devido, incluindo juros e correção monetária, de quem efetivamente deve e de quem faz jus ao valor em debate. Em que pese o fato de a obrigação surgir automaticamente após a prática do fato gerador previsto em lei, mostra-se indispensável verificar a certeza, a liquidez e a exigibilidade do mencionado crédito.

O processo administrativo destinado à apuração de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário constituído pelo lançamento²²⁻²³ tem suas regras

²¹ Seguindo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que a Regra-matriz de Incidência Tributária, também denominada de Norma Tributária em Sentido Estrito, é integrada pelos critérios da hipótese, quais sejam, material, temporal e espacial, e pelos critérios do consequente, quais sejam, pessoal e quantitativo (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 238 e seguintes).

²² O lançamento tributário é definido pelo CTN da seguinte forma: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

²³ Aqui, importante observar que o CTN utiliza a expressão “lançamento” tanto para se referir ao processo de apuração do crédito (vide art. 142) como para se referir ao ato inicial desse processo, como se pode perceber da leitura dos arts. 144, *caput*, e 147. O primeiro dispositivo estabelece que “[o] lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. O segundo, por sua vez, prescreve que “[o] lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro,

gerais delimitadas no Código Tributário Nacional – CTN, por força da norma contida no art. 146, III, *b*, da Constituição de 1988, que reserva à lei complementar – ou instrumento normativo com esse *status* – o trato da matéria. Nos ensinamentos de Estevão Horvath, o lançamento “[a]tribui... *eficácia ao crédito tributário*”²⁴.

A legislação discrimina as modalidades de lançamento tributário de acordo com o grau de participação do sujeito passivo no processo de certificação do crédito. Numa escala progressiva de participação, institui o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o autolancamento.

Para que o crédito tributário se torne exigível, em qualquer das três modalidades de lançamento, portanto, deve haver manifestação em contraditório, ou a oportunidade de manifestação em contraditório, do devedor. A extração da Certidão de Dívida Ativa, portanto, pressupõe a participação do sujeito passivo na apuração do débito.

Embora seja praxe, nos processos fiscais, a existência de órgãos colegiados de 2ª instância, compostos por representantes da Fazenda Pública e representantes dos contribuintes, competentes para o julgamento dos recursos tributários, não existe qualquer disposição normativa, seja na Constituição de 1988, seja no Código Tributário Nacional, que determine que assim seja.

O fato de União, Estados e alguns Municípios de maior porte instituírem os chamados “Conselhos de Contribuintes”, com a participação conjunta de servidores públicos efetivos e membros da sociedade civil, não altera a disposição, contida na principal lei geral em matéria tributária, segundo a qual a impugnação do lançamento pode ser decidida em instância única, por um ou mais julgadores.

Em verdade, o Código Tributário Nacional não chega sequer a incluir o recurso voluntário no rol de hipóteses de alteração do “lançamento regularmente notificado” ao contribuinte, versando o art. 145 do diploma legal em comento que o lançamento poderá ser alterado mediante a “impugnação do sujeito passivo” (art. 145, I), o “recurso de ofício” (art. 145, II) e a “iniciativa de ofício da autoridade administrativa” (art. 145, III).

Nem mesmo no acórdão de Recurso Extraordinário n. 389.383-1, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, que, dentre outros, deu ensejo ao enunciado n. 21 da Súmula Vinculante do STF, de acordo com o qual “[é] inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”, a Suprema Corte decidiu pela existência de um direito absoluto ao recurso à segunda instância administrativa nas lides fiscais.

Ao proibir a que a legislação federal condicionasse a admissibilidade de recursos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao depósito prévio de di-

quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

²⁴ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 40.

nheiro ou ao arrolamento de dinheiro ou bens, o Supremo Tribunal Federal amparou-se em dois fundamentos principais, não relacionados ao duplo grau de jurisdição: em primeiro lugar, afirmou estar-se diante de violação ao princípio da isonomia (CF/1988, art. 5º, *caput*, e art. 150, II), percebida pela exclusão do direito ao recurso apenas daqueles que não tivessem condições financeiras de realizar o depósito prévio do valor discutido; em segundo lugar, salientou a notória afronta ao direito fundamental “de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”, “independentemente do pagamento de taxas” (CF/1988, art. 5º, XXXIV, *a*), verificada no fato de que o direito de petição à segunda instância só seria assegurado a quem por ele pudesse pagar.

Na oportunidade, o Ministro Joaquim Barbosa deixou consignado em seu voto que:

“Suposto a Constituição não obrigue à instituição de instâncias recursais na esfera administrativa, já se caracteriza nítida lesão ao princípio do devido processo legal (*due process of law*) e ao direito de petição, quando, com instituí-las, a lei subordine o uso dos recursos à satisfação de exigência que repugne a outros preceitos constitucionais.”²⁵

Entendeu a Corte, portanto, que a legislação infraconstitucional está autorizada a fixar condicionantes para a “subida” de recursos à segunda instância administrativa, nos casos em que esta existir, uma vez que não há obrigatoriedade de dupla revisão, contudo, essas condicionantes não podem contrariar valores constitucionais de maior envergadura – quando comparados com aqueles que a Administração pretende concretizar com a limitação.

3. Limitação de acesso à segunda instância administrativa tributária: isonomia, razoável duração do processo e eficiência administrativa

A limitação de acesso à segunda instância do processo administrativo tributário estabelecida no Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024, em nosso sentir, é válida, mesmo se confrontada com as disposições constitucionais alusivas aos princípios da isonomia (CF/1988, art. 5º, *caput*) e da isonomia tributária (CF/1988, art. 150, II).

Ao contrário do que ocorria, por exemplo, com as disposições legais que, antes do advento do enunciado n. 21 da súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, exigiam depósito prévio do montante objeto de controvérsia como requisito de admissibilidade de recursos interpostos contra decisões de 1ª instância administrativa, no diploma processual citado não se faz qualquer diferenciação entre contribuintes em razão de sua condição econômico-financeira.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 389.383. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 29.06.2007.

Nos termos da norma em análise, pessoas naturais e jurídicas de grande e pequeno porte têm o mesmo tratamento, restando vedado o acesso à segunda instância administrativa com base no valor da causa ou na sua complexidade, como já acontece, exemplificativamente, nas questões – de menor valor – da competência dos Juizados Especiais Federais (Lei n. 10.259, de 2001) e dos Juizados Especiais da Fazenda Pública (Lei n. 12.153, de 2009).

Além disso, não se estabelece tratamento privilegiado da Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes (sujeitos passivos), uma vez que o art. 93 do PLP n. 108, de 2024, aplica-se também ao reexame necessário.

O princípio da isonomia – ou igualdade –, direito fundamental positivado no art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988, e vetor interpretativo das demais cláusulas constitucionais, não proíbe de maneira absoluta o tratamento legal distinto entre determinadas pessoas, apenas demanda que existam, nas lições de Ingo Wolfgang Sarlet, “critérios razoáveis e justos para determinados tratamentos desiguais”²⁶.

Referindo-se expressamente ao princípio da isonomia tributária, Roque Antonio Carrazza explica que “[a] lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade, melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário”²⁷.

Não por outro motivo, a Constituição de 1988 confere tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas (CF/1988, art. 179) e estabelece uma série de imunidades tributárias – genéricas e específicas. Amparados na mesma ideia, os legisladores federal, estaduais e municipais estabelecem uma série de regras de remissão, isenção e anistia dos créditos de sua titularidade.

A discriminação, em âmbito infraconstitucional, seguindo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, será válida sempre que forem superados três estágios fundamentais, quais sejam: (1) escolha ponderada do fator de discriminação; (2) existência de correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida; e (3) consonância da discriminação com os interesses protegidos pela Constituição²⁸.

No caso em estudo verifica-se que a escolha do valor da causa e da complexidade da questão sob análise como elementos centrais para a definição das matérias que chegarão à segunda instância administrativa revela-se acertada, principalmente se se levar em conta o objetivo almejado com a edição da norma, qual

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: RT, 2013, p. 540-541.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89.

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atualizada. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2000.

seja, garantir maior eficiência nas tarefas de fiscalização, apuração e arrecadação de tributos.

O princípio da eficiência deve ser compreendido como vinculado aos outros princípios contidos no art. 37, *caput*, da Lex Suprema, e dirigir-se “à maximização do respeito à dignidade da pessoa humana”²⁹. O ideal de eficiência em muitos casos se aproxima da ideia de racionalização da atividade administrativa, estando relacionada à “preocupação com a maior eliminação de erros possível no processo”³⁰⁻³¹.

A norma representante do princípio da eficiência administrativa determina à Administração Pública e àqueles que exerçam função administrativa, no desempenho de suas atividades que escolham meios que sejam capazes de atingir a finalidade legal pretendida, sendo que tais meios devem ser os melhores, ou seja, os menos onerosos à Administração Pública (direta e indiretamente), tanto em relação aos demais meios existentes, como em relação à própria finalidade almejada³².

A lógica subjacente à limitação de alçada é impedir que o Estado gaste – para arrecadar – mais do que aquilo que se poderia obter ao final do processo arrecadatório, considerando os elevados custos da estrutura necessária para o funcionamento dos órgãos colegiados de segunda instância administrativa. No caso da limitação em razão da complexidade da matéria, o que se busca é abreviar a duração e os custos do processo em questões que não suscitem maiores controvérsias, como nos casos em que já exista entendimento sumulado do próprio tribunal administrativo ou mesmo precedente vinculante dos Tribunais Judiciários Superiores.

Além disso, ao serem retiradas do órgão colegiado de segunda instância as causas de menor valor ou complexidade, confere-se ao referido órgão tempo para análise mais detida de causas de maior vulto e complexidade.

Reforça a tese da constitucionalidade da referida previsão o fato de o PLP 108, de 2024, prever que os julgamentos de primeira instância administrativa referentes ao IBS serão realizados também por órgão colegiado. Nos termos do

²⁹ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 140-142.

³⁰ GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

³¹ Sobre o princípio da eficiência administrativa, confira-se também: CABRAL, Flávio Garcia. O princípio da eficiência administrativa na jurisprudência do TCU. *RDA – Revista de Direito Administrativo* v. 277, n. 1. Belo Horizonte, jan./abr. 2018, p. 151-174; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012; FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.

³² CABRAL, Flávio Garcia. *O conteúdo jurídico da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 281.

referido projeto, “[a] primeira instância será composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal” (art. 104, *caput*). Essas câmaras “poderão ser compostas por Turmas de Julgamento, nos termos estabelecidos em ato do CG-IBS” (art. 104, § 1º).

Em síntese, ao reduzir-se as esferas de discussão sobre o crédito, possibilita-se o alcance de princípios como o da eficiência administrativa e o da economicidade.

Conclusão

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que a norma, contida no Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024, que limita o acesso à segunda instância administrativa em razão do valor e da complexidade da causa, não afronta a Constituição de 1988.

Em primeiro lugar, em que pese o reconhecimento quase unânime do duplo grau de jurisdição como princípio processual constitucional, não é possível se falar em um direito subjetivo absoluto ao recurso à instância superior, versando a própria Constituição de 1988, assim como outros diplomas legais, como a Lei de Execução Fiscal, sobre processos passíveis de julgamento por instância única. Caberá ao legislador infraconstitucional, ao regular os processos de sua competência, verificar sobre a conveniência e a oportunidade da previsão da segunda instância.

Em segundo lugar, no que diz respeito especificamente ao processo administrativo destinado à apuração de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, também não existe qualquer determinação, na Constituição de 1988 ou mesmo no Código Tributário Nacional, no sentido de que União, Estados e Municípios devam oportunizar, em toda e qualquer circunstância, a subida de recursos para órgãos de segunda instância. Embora seja praxe a instituição de Conselhos de Contribuintes, compostos por representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, admite-se que o feito seja decidido definitivamente por órgão monocrático de primeira instância.

Em terceiro lugar, a regra de limitação de alçada não representa afronta ao princípio da isonomia quando a legislação não diferencia contribuintes em razão de sua situação econômico-financeira e estabelece requisito de admissibilidade idêntico para que decisões contrárias à Fazenda Pública sejam apreciadas pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais. Aqui, importante averiguar se a norma foi criada com o objetivo de conferir eficácia aos princípios da Eficiência Administrativa e da Economicidade ou não.

Por fim, reforça a validade da previsão o fato de o PLP n. 108, de 2024, ter estabelecido que mesmo os julgamentos de primeira instância serão realizados

por órgãos colegiados, diferentemente do que costuma acontecer no âmbito das delegacias de julgamento.

Referências

- ASSIS, Araken de. *Manual de recursos*. 7. ed. rev. atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 150. São Paulo: Dialética, março 2008.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 169.077-AgR/MG. Rel. Min. Octavio Gallotti. Primeira Turma. Acórdão Publicado no *Diário da Justiça* de 27.03.1988.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC n. 79.785. Rel. Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno. Julgado em 29.03.2000. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 22.11.2002.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI n. 388.221-AGR. Rel. Min. Moreira Alves. Primeira Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 25.10.2002.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI n. 710.921 AgR. Rel. Min. Eros Grau. Segunda Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 27.06.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 586.789. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 27.02.2012.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.279.053-AgR. Rel. Min. Francisco Falcão. Primeira Turma. Acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 16.03.2012.
- BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.
- CABRAL, Flávio Garcia. *O conteúdo jurídico da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- CABRAL, Flávio Garcia. O princípio da eficiência administrativa na jurisprudência do TCU. *RDA – Revista de Direito Administrativo* v. 277, n. 1. Belo Horizonte, jan./abr. 2018, p. 151-174.
- CANAZARO, Fábio. *Lei complementar tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n. 37, 2000, p. 313-338.
- DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal*. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 6. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. v. I.
- FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GUERRA, Renata Rocha. O processo administrativo tributário e o princípio do duplo grau de jurisdição. *Revista Curso de Direito Universidade Federal de Uberlândia* v. 34, 2006, 251-263.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2015.
- LIMA, Fernando Antônio Negreiros. *Teoria geral do processo judicial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atualizada. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2000.

- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: RT, 2013.