Direito Tributário, Advocacia e Cidadania:

Lumen Juris Editora
www.lumenjuris.com.br

Editor

João Luiz da Silva Almeida

Conselho Editorial Brasil

Abel Fernandes Gomes
Adriano Pilatti
Alexandre Bernardino Costa
Ana Alice De Carli
Anderson Soares Madeira
André Abreu Costa
Beatriz Souza Costa
Bleine Queiroz Caúla
Bruno Soeiro Vieira
Daniella Basso Batista Pinto
Daniela Copetti Cravo
Daniele Maghelly Menezes Moreira
Diego Araujo Campos
Emerson Affonso da Costa Moura
Enzo Bello
Firly Nascimento Filho
Flávio Ahmed
Frederico Antonio Lima de Oliveira
Frederico Price Grechi
Geraldo L. M. Prado
Gina Vidal Marcilio Pompeu
Gisela França da Costa
Gisele Cittadino
Gustavo Noronha de Ávila
Gustavo Sénéchal de Goffredo
Henrique Ribeiro Cardoso
Janssen Murayama
Jean Carlos Dias
Jean Carlos Fernandes
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar
Jerson Carneiro Gonçalves Junior
João Marcelo de Lima Assafim
João Theotonio Mendes de Almeida Jr.
José Ricardo Ferreira Cunha
José Rubens Morato Leite
Josiane Rose Petry Veronese
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha
Lúcio Antônio Chamon Junior
Luigi Bonizzato
Luis Carlos Alcoforado
Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Manoel Messias Peixinho
Marcelo Pinto Chaves
Marcelo Ribeiro Uchôa
Márcio Ricardo Staffen
Marco Aurélio Bezerra de Melo
Marcus Mauricius Holanda
Maria Celeste Simões Marques
Milton Delgado Soares
Murilo Siqueira Comério
Océlio de Jesus Carneiro de Morais
Patrícia Tuma Martins Bertolin
Ricardo Lodi Ribeiro
Roberta Duboc Pedrinha
Salah Hassan Khaled Jr.
Sergio André Rocha
Simone Alvarez Lima
Sonilton Fernandes Campos Filho
Thaís Marçal
Valerio de Oliveira Mazzuoli
Valter Moura do Carmo
Vânia Siciliano Aieta
Vicente Paulo Barreto
Victor Sales Pinheiro
Vinícius Borges Fortes

Conselho Editorial Internacional

António José Avelãs Nunes (Portugal) | Boaventura de Sousa Santos (Portugal)
Diogo Leite de Campos (Portugal) | David Sanches Rubio (Espanha)

Conselheiros Beneméritos

Denis Borges Barbosa (*in memoriam*) | Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)

Filiais

Sede: Rio de Janeiro
Rua Newton Prado, nº 43
CEP: 20930-445
São Cristóvão
Rio de Janeiro – RJ
Tel. (21) 2580-7178

Maceió
(Divulgação)
Cristiano Alfama Mabilia
cristiano@lumenjuris.com.br
Maceió – AL
Tel. (82) 9-9661-0421

Coordenadores:
Rafael Korff Wagner
Jussandra Hickmann Andraschko

Organizadores:
Artur Hauser Schmitz
Danielle Bertagnolli
Claudio Tessari

Direito Tributário, Advocacia e Cidadania:

Estudos da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS

Editora Lumen Juris
Rio de Janeiro
2026

Todos os direitos desta edição reservados à editora Lumen Juris
Copyright © 2026 *by*
Categoria: Direito

Editor: João Luiz da Silva Almeida
Produção editorial: Angel Cabeza
Designer editorial: Rebecca Ramos e Thassiel Melo
Diagramação: Thiago Dias
Gerente administrativo-financeiro: Carla Sampaio
Financeiro: Juliano de Oliveira
Assistente financeiro: Jefferson Badaró
Gerente comercial e logística: Arlei Rocha
Comercial e relacionamento: Cristiano Mabilia
Eventos: Arianna Pacheco

A editora Lumen Juris Ltda. não se responsabiliza
pelas opiniões emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895, de 17/12/1980), sujeito à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Impresso no Brasil | *Printed in Brazil*

Editora Lumen Juris
Rua Newton Prado, 43, São Cristóvão, Rio de Janeiro/RJ
CEP: 20930-445
Telefone: (21) 2580-7178 | atendimento@lumenjuris.com.br

A Restrição à Utilização do Recurso Voluntário em Relação ao ITCMD no RS: Ilegalidades e Inconstitucionalidades

Cláudio Tessari[221]
Rafael Korff Wagner[222]

1 Introdução

Foi publicado no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul n. 238, páginas 5 e 6, em 14.12.2022, o Decreto n. 56.761, de 13.12.2022, com o objetivo de modificar a legislação que regulamenta o ITCMD – Imposto sobre a Transmissão "*Causa Mortis*" e Doação de quaisquer bens ou direitos, mais especificamente o art. 17, *caput*, e os §§ 2º e 5º[223]. Confira-se, no quadro abaixo, os textos legais anterior e atual.

221 Advogado tributarista sócio de Tessari & Pohlmann Advogados Associados – Porto Alegre/RS. Pós-doutorando em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis - UniRitter Laureate International Universities. Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS. Professor convidado de vários cursos de pós-graduação e LLM. Sócio do Instituto de Estudos Tributários – IET. Sócio do Instituto Brasileiro de Direito Processual – IBDP. Membro da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS e do Grupo de Trabalho do IBDP de Direito Processual Tributário.

222 Advogado tributarista sócio do Lippert Advogados – Porto Alegre/RS. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Direito Corporativo pelo IBMEC. Pós-graduado em Tributação das Estruturas e dos Negócios Societários pela FGV/SP e Lexdebata (Lisboa). Professor do curso de especialização em Direito Tributário pela PUCRS/IET. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS. Membro efetivo do Instituto de Estudos Tributários – IET, da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

223 Disponível em https://www.diariooficial.rs.gov.br/diario?td=DOE&dt=2022-12-14&pg=5. Acesso em 05. mai. 2026.

Decreto n. 33.156, de 31.03.1989 – Regulamenta o ITCMD (redação que vigeu até 13.12.2022)	*Decreto n. 56.761, de 13.12.2022 – Modifica o Decreto n. 33.156 (redação que passou a viger a partir de 14.12.2022)*
Art. 17. Para fins do disposto no art. 16, § 2º, discordando da avaliação, o sujeito passivo poderá, no prazo de 20 (vinte) dias, contado da respectiva ciência, *requerer a revisão da avaliação* ao Auditor-Fiscal da Receita Estadual responsável pela: (...) § 2º Na hipótese da avaliação não ser totalmente retificada, o sujeito passivo, em grau de recurso, poderá, no prazo de 20 (vinte) dias, contado da respectiva ciência, *requerer a avaliação contraditória*, por meio de requerimento dirigido ao Delegado da Receita Estadual da unidade da Receita Estadual onde foi entregue a DIT ou processada a avaliação, contendo as razões em que se fundamenta a discordância acompanhado do documento em que constou a avaliação impugnada e, preferencialmente, de laudo assinado por técnico habilitado. (...) § 5º O requerimento, instruído com o laudo respectivo, se houver, será encaminhado ao Delegado da Receita Estadual na unidade da Receita Estadual onde foi entregue a DIT ou processada a avaliação, que, no prazo de 20 (vinte) dias, contados do recebimento do requerimento, decidirá, conclusivamente, sobre o valor da avaliação, a ser fixado no contraditório. (Grifou-se)	Art. 1º Fica introduzida a seguinte alteração no Decreto n. 33.156, de 31 de março de 1989: ALTERAÇÃO N. 139 – no art. 17, o "*caput*" e os §§ 2º e 5º passam a vigorar com a seguinte redação: Art. 17. Discordando da avaliação o sujeito passivo poderá, no prazo de vinte dias, contados da respectiva ciência, *requerer a revisão da avaliação* ao Auditor-Fiscal da Receita Estadual responsável pela: (...) § 2º - Na hipótese de o valor da avaliação ser majorado**,** o sujeito passivo, em grau de recurso, poderá no prazo de vinte dias, contados da respectiva ciência, *requerer nova revisão*, por meio de requerimento dirigido ao Delegado da Receita Estadual da unidade da Receita Estadual onde foi entregue a DIT ou processada a avaliação contendo as razões em que se fundamenta a discordância, acompanhado do documento em que constou a avaliação impugnada e, preferencialmente, de laudo assinado por técnico habilitado. (...) § 5º - O requerimento de que trata o § 2º, instruído com o laudo respectivo, se houver, será encaminhado ao Delegado da Receita Estadual da unidade da Receita Estadual onde foi entregue a DIT ou processada a avaliação, que, no prazo de vinte dias, contado do recebimento do requerimento, decidirá, conclusivamente, sobre o valor da avaliação a ser fixado no contraditório. (Grifou-se)

Assim sendo, conforme restou demonstrado de forma analítica, a partir de 14.12.2022, só caberá recurso voluntário - nova revisão - da decisão de primeira instância administrativa proferida pelo Auditor-Fiscal da Receita Estadual, na hipótese do valor da avaliação dos bens ou direitos para fins de incidência do ITCMD ser majorado. Até 13.12.2022, cabia recurso voluntário - avaliação contraditória - na hipótese do valor de tal avaliação não ser totalmente retificada, ou seja, a sucumbência total ou parcial do contribuinte.

Contudo, identificamos em tal alteração infringências e ou negativas de vigência aos princípios: a) da vedação ao retrocesso social e da justiça tributária (arts. 5º, *caput*, § 1º c/c 145, § 3º, da CF); b) do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV; LV; 43, da Lei n. 6.537/1973; 19, da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul).

O posicionamento do Estado do Rio Grande do Sul não se harmoniza, também, com a orientação jurisprudencial firmada sobre a matéria, revelando interpretação administrativa dissociada dos parâmetros hermenêuticos adotados pelo *Superior Tribunal de Justiça* ao julgar os Recursos Especiais ns. 1.472.945/RJ; 1.531.779/RJ; 2.034.442/DF e pelo *Supremo Tribunal Federal* ao julgar o Recurso Extraordinário n. 964.659/RS (Tema 900 da Repercussão Geral) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5016/BA.

2 Da infringência e/ou negativa de vigência aos princípios da vedação ao retrocesso social e da justiça tributária

A concepção da vedação ao retrocesso das conquistas sociais encontra suas raízes na jurisprudência europeia, com especial destaque para as experiências portuguesa e alemã. Parte-se da premissa de que, ao lado dos deveres positivos impostos ao Estado, existe igualmente um dever de abstenção. Em outras palavras, uma vez assumida a obrigação de concretizar determinado direito positivado, surge para o Estado o compromisso de não implementar medidas que eliminem, reduzam ou flexibilizem de maneira desarrazoada os avanços e as conquistas sociais já alcançados.[224]

No contexto da doutrina constitucional portuguesa, cuja influência sobre o pensamento jurídico brasileiro a respeito dessa matéria é amplamente reconhecida, observa-se que, em linhas gerais, os autores que defendem a existência de uma vedação ao retrocesso - entre os quais se sobressai José Joaquim Gomes Canotilho - sustentam que os direitos fundamentais sociais, uma vez concretizados no plano infraconstitucional, passam a os-

224 FERREIRA, Antonio Oneildo. Princípio Constitucional do não retrocesso. In.: JOTA/Info-Artigos. Agosto/2015. Disponível em https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox/FMfcgxvzLXGQgVvvWHzqKrRjxGkzsFFC?projector=1&messagePartId=0.14. Acesso em 15 mai. 2026. ISSN 2447-6323.

tentar, simultaneamente, a natureza de direitos subjetivos às prestações estatais correspondentes e de garantias institucionais. Em razão disso, tais direitos deixam de se situar integralmente na esfera de livre conformação do legislador, de modo que as posições jurídicas já incorporadas ao patrimônio dos destinatários não podem ser posteriormente reduzidas, restringidas ou suprimidas.[225]

Todavia, caso tal supressão venha a ocorrer, restará caracterizada manifesta violação ao princípio da proteção da confiança, o qual decorre diretamente do princípio do Estado de Direito. Esse princípio, por sua vez, conduz ao reconhecimento da inconstitucionalidade de todas as medidas que, de forma inequívoca, coloquem em risco o nível de prestações sociais já concretizado. Nessa perspectiva, a vedação ao retrocesso pode ser compreendida como uma das consequências da dimensão jurídico-subjetiva dos direitos fundamentais sociais em sua vertente prestacional, os quais passam a assumir a condição de autênticos direitos de defesa contra iniciativas de caráter regressivo destinadas à sua redução, enfraquecimento ou supressão.[226]

Essa concepção encontrou respaldo na jurisprudência do Tribunal Constitucional de Portugal, que, já há várias décadas (Processo n. 6/1983, Acórdão n. 39/1984), reconheceu a inconstitucionalidade de ato legislativo que havia revogado parcela substancial da Lei do Serviço Nacional de Saúde. Na ocasião, entendeu-se que a revogação promovida pelo legislador implicava afronta ao direito fundamental à saúde, previsto no artigo 64 da Constituição da República Portuguesa, especialmente porque a concretização desse direito fundamental deveria ocorrer justamente por meio da instituição e manutenção de um serviço nacional de saúde geral e gratuito, conforme expressamente estabelecido no artigo 64, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.[227]

---

225 SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. vol. 57. ano 14. São Paulo: Ed. RT, out.-dez. 2006, p. 35.

226 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. MOREIRA, Vidal. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra Editora, 1999, p. 131.

227 TESSARI, Cláudio. JOBIM, Marco Félix. O princípio da vedação ao retrocesso social e a denominada jurisprudência da crise: uma mudança de paradigma? *Revista de Direito Constitucional e Internacional – RDCI*. vol. 125. ano 29. p. 91-110. São Paulo: Ed. RT, mai.-jun. 2021, p. 95.

Cabe asseverar que é possível identificar a possibilidade de ser reconhecida a existência de um princípio de proibição de retrocesso social também na ordem jurídico-constitucional brasileira.[228] No âmbito do direito constitucional brasileiro, o princípio da proibição de retrocesso decorre implicitamente do sistema constitucional, designadamente dos seguintes princípios e argumentos de matriz jurídico-constitucional:

a) o princípio do estado democrático e social de direito, que impõe um patamar mínimo de segurança jurídica, o qual necessariamente abrange a proteção da confiança e a manutenção de um nível mínimo de segurança contra medidas retroativas e, pelo menos em certa medida, atos de cunho retrocessivo de um modo geral;

b) o princípio da dignidade da pessoa humana que, exigindo a satisfação *- por meio de prestações positivas e, portanto, de direitos fundamentais sociais* - de uma existência condigna para todos, tem como efeito, na sua perspectiva negativa, a inviolabilidade de medidas que fiquem aquém deste patamar;

c) o princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais contido no artigo 5º, § 1º, da CF/88, que abrange também a maximização da proteção dos direitos fundamentais;

d) a proteção dos direitos adquiridos, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito que encontram fundamento no artigo 5º, caput, da CF/88;

e) a segurança com um valor fundamental constitucional, que está incluída no elenco dos direitos invioláveis, arrolados no *caput* do artigo 5º, ao lado dos direitos à vida, liberdade, igualdade e propriedade[229];

f) a justiça tributária, que foi trazida como novo princípio que "deve" ser observado no âmbito do Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional n. 132/2023 (Reforma Tributária), introduzido no art. 145, § 3º, CF[230].

---

228 FACCI, Lucio Picanço. Retrocesso legislativo quanto às hipóteses de cabimento do mandado de segurança contra atos jurisdicionais: considerações críticas sobre o art. 5º, II, da Lei n. 12.016/2009. In.: *Revista Dialética de Direito Processual.* ___: Dialética, vol. 108, mar. 2012, p. 51. ISSN 1678-3778.

229 TESSARI, Cláudio. JOBIM, Marco Félix. O princípio da vedação ao retrocesso social e a denominada jurisprudência da crise: uma mudança de paradigma? *Revista de Direito Constitucional e Internacional – RDCI.* vol. 125. ano 29. p. 91-110. São Paulo: Ed. RT, mai.-jun. 2021. ISSN 1518-272-X, p. 96.

230 TESSARI, Cláudio. Reforma tributária: questões processuais nos âmbitos administrativo e judicial. *Revista de Estudos Tributários - RET.* vol. 160. Ano XXVI. p. 31. São Paulo: Ed. Síntese, nov./dez. 2024. ISSN 1519-1850.

Importante ressaltar que esse último princípio, sem dúvida, pode ser classificado processualmente como fato novo constitutivo, modificativo ou extintivo do direito dos contribuintes, capaz de influenciar "no julgamento de mérito de processos judiciais e administrativos, no âmbito tributário, ainda não decididos de forma definitiva, razão pela qual caberá" a cada julgador e ou julgadores "toma-los em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento da prestação da tutela jurisdicional (art. 493 do CPC)"[231].

O direito a segurança não se restringe, por sua vez, às dimensões citadas anteriormente e abrange para além de um direito a segurança jurídica e social, um direito geral à segurança. Assim sendo, é inquestionável a conexão direta entre a segurança jurídica - *nas suas diversas manifestações* - e as demais dimensões referidas, notadamente da segurança social e pessoal.[232]

A existência e aplicabilidade do princípio de proibição de retrocesso social também na ordem jurídico-constitucional brasileira, foi confirmada e referendada por reiteradas decisões de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgarem:

i) o Recurso Especial n. 1.472.945/RJ[233], que analisou "se o art. 1.829, I, do Código Civil de 2002 confere ao cônjuge casado sob a égide de separação convencional a condição de herdeiro necessário, independentemente do período de duração do casamento" sendo que "a pretensão primordial do recurso especial é justamente afastar a viúva da condição de herdeira, bem como a sua nomeação ao cargo de inventariante"[234].

O Tribunal decidiu, então, por meio de sua 3ª Turma, que "o intuito de plena comunhão de vida entre cônjuges (art. 1.511 do Código Civil) conduziu o legislador a incluir o cônjuge sobrevivente no rol dos herdeiros

---

231 TESSARI, Cláudio. Reforma tributária: questões processuais nos âmbitos administrativo e judicial. *Revista de Estudos Tributários - RET*. vol. 160. Ano XXVI. p. 32. São Paulo: Ed. Síntese, nov./dez. 2024. ISSN 1519-1850.

232 GARCIA, Sérgio Renato Tejada. O princípio da vedação de retrocesso na jurisprudência pátria – análise de precedentes do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização. Disponível em https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/34832/princ%C3%ADpio_veda%C3%A7%C3%A3o_retrocesso_garcia.pdf. Acesso em 14 dez. 2022.

233 REsp n. 1.472.945/RJ, STJ, 3ª Turma, (2013/0335003-3), Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, votação por maioria, j. 23.10.2014, DJe 19.11.2014, Documento 1344688..

234 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1472945&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

necessários (art. 1.845)" entendendo que isso "reflete irrefutável avanço do Código Civil de 2022 no campo da sucessório, à luz do *princípio da vedação ao retrocesso social*"[235].

Explicou, ainda, através do voto condutor do aresto proferido pelo Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva que o "objetivo da regra é garantir o sustento do cônjuge supérstite e, em última análise, a sua própria dignidade, já que, em razão do regime de bens, poderia ficar à mercê de toda sorte e azar em virtude do falecimento do seu cônjuge, fato que por si só é uma tragédia pessoal" concluindo que a concorrência "se justifica justamente por esse motivo, e se coaduna com a finalidade protetiva do cônjuge no campo do direito sucessório, almejada pelo legislador, em histórico avanço, devendo-se observar o *princípio da vedação ao retrocesso social*"[236] (Grifos da origem), dando provimento do recurso, sendo que o acórdão transitou em julgado em 27.08.2015.

ii) o Recurso Especial n. 1.531.779/RJ[237], cujo a *quaestio iuris* proposta, por meio de ação civil pública, era compelir as empresas de transporte "promoverem a reconfiguração interna de todos os ônibus urbanos do Município do Rio de Janeiro para reserva de assentos preferenciais antes da roleta, dois de cada lado do coletivo, e sem os denominados currais"[238].

Julgando a questão, por meio da 2ª Turma e sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin, o Superior Tribunal de Justiça deixou claro que "*a vedação do retrocesso social* visa assegurar o grau de efetivação dos direitos fundamentais sociais e a inalterável imposição constitucional de desenvolvimento dessa materialização" tudo para concluir que "*não se pode desconsiderar as conquistas já alcançadas pelo deficientes físicos e pessoas com dificuldade de locomoção*" (Grifou-se) razões pelas quais, por unanimidade

---

235 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1472945&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

236 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1472945&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

237 REsp n. 1.532.779/RJ, STJ, 2ª Turma (2014/0221647-6), Relator Ministro Herman Benjamin, votação unânime, j. 02.06.2015, DJe 30.10.2019, Documento 1414049.

238 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201402216476&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em 15 mai. 2026.

de votos, "negou provimento ao recurso"[239], e o acórdão transitou em julgado em 19.12.2019.

iii) o Recurso Especial n. 2.034.442/DF[240], que solveu a controvérsia resumida em "saber se, pela aplicação da Teoria Menor da desconsideração da personalidade jurídica, é possível responsabilizar acionistas de sociedade anônima" bem como, ainda, "se o deferimento do processamento de recuperação judicial da empresa que teve sua personalidade jurídica desconsiderada implica a suspensão da execução (cumprimento de sentença) redirecionada aos sócios"[241].

Solvendo a quaestio iuris que lhe foi submissa, por meio de sua 3ª Turma, a Corte Especial fundamentou seu entendimento, com base no voto proferido pelo Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, na assertiva de que "vige em nosso ordenamento jurídico, notadamente no que diz respeito aos direitos sociais consagrados na Constituição Federal, o *princípio da vedação ao retrocesso*" (Grifos da origem) na medida em que "tendo o legislador constituinte inserido a defesa do consumidor tanto no rol dos direitos e garantia fundamentais (art. 5º, XXXII) quando dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170, V), seria temerário conferir ao art. 6º-C da LREF interpretação tão extensiva" já que poderia "afastar um direito previsto em um microssistema criado exatamente para atender a esses comandos constitucionais"[242].

Assim, concluiu o Superior Tribunal de Justiça que "o processamento de pedido de recuperação judicial em empresa que tem a sua personalidade jurídica desconsiderada não impede o prosseguimento da execução redirecionada contra os sócios" já que "eventual constrição dos bens destes não afetará o patrimônio da empresa recuperanda, tampouco a sua capacidade

---

239 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201402216476&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em 15 mai. 2026.

240 REsp n. 2.034.442/DF, STJ, 3ª Turma (2022/0334067-8), Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, votação unânime, j. 12.09.2023, Documento VDA38372578.

241 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=2034442&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

242 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=2034442&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

de soerguimento" e, por unanimidade de votos, "negar provimento ao recurso especial"[243].

iv) o Recurso Extraordinário n. 964.659/RS[244], que apreciou o Tema 900 da Repercussão Geral sobre a constitucionalidade do Município de Seberi, RS, remunerar "empregadas domésticas mensalistas, nomeadas após aprovação em concurso público e regidas pelo regime jurídico único" e que estavam "submetidas a uma jornada de vinte (20) horas semanais" em valor inferior ao salário mínimo[245].

Ao dar provimento ao recurso extraordinário, com efeitos vinculantes, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, sob a Relatoria do Ministro Dias Toffoli, formulou a "seguinte tese para fins de repercussão geral: "[é] defeso o pagamento de remuneração em valor inferior ao salário mínimo ao servidor público, ainda que labore em jornada reduzida de trabalho"[246].

Fundamentou a referida tese no entendimento de que "o pagamento de remuneração inferior ao salário mínio ao servidor público civil que labore em jurada de trabalho reduzida contraria o disposto no art. 7º, inciso IV, e no art. 39, § 3º, da CF, bem como (...) *o postulado da vedação do retrocesso de direitos sociais*"[247] (Grifou-se), com trânsito em julgado em 20.09.2022.

v) a ADI 5016/BA[248], que analisou a existência de violação à competência administrativa exclusiva da União (art. 21, XIX, da CF) quando o Estado da Bahia disciplinou regra de dispensa de outorga de direito de uso de recursos hídricos para perfuração de poços (art. 18, § 5º, da Lei n. 11.612/2009).

Ao julgar procedente a referida ADI, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, sob a relatoria do Ministro Alexandre de

243 Disponível em https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=2034442&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO. Acesso em 15 mai. 2026.

244 RExt n. 964.659/RS, STF, Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, por maioria, j. 8.08.2022, DJe 10.09.2022, n. 174. Ata n. 152/2022.

245 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4967664. Acesso em 15 mai. 2026.

246 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4967664. Acesso em 15 mai. 2026.

247 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4967664. Acesso em 15 mai. 2026.

248 ADI 5016/BA, STF, Pleno, Relator Ministro Alexandre de Moraes, por unanimidade, j. 11.10.2018, DJe 29.10.2018, n. 230. Ata 162/2018.

Moraes asseverou que "o art. 21 da lei impugnada suprime condicionantes à outorga preventiva de uso de recursos hídricos, resultante de participação popular" o que, então, causa "ferimento ao princípio democrático e ao *princípio da vedação do retrocesso social*" uma vez que "tornam inexigível a atuação dos Comitês de Bacia Hidrográfica, o que reduziria a efetiva participação da sociedade na política de recurso hídricos, no Estado da Bahia"[249].

É que "os Comitês de Bacia Hidrográfica são constituídos por segmentos sociais que acompanham mais diretamente a real situação de disponibilidade ou de escassez de água, o que possibilita que a gestão da matéria seja mais efetiva" tudo para "inviabilizar ou minorar eventuais abusos realizados pelo Poder Público. Assim, é um claro retrocesso impedir a participação da sociedade na gestão dos recursos hídricos"[250].

Concluíram que "a lei atacada resultou em afronta ao princípio da vedação do retrocesso, que impossibilita qualquer supressão ou limitação de direitos fundamentais já adquiridos" e que "tal garantia se coaduna com os princípios da dignidade da pessoa humana e da segurança jurídica, estabelecendo um dever de progressividade em matérias sociais, econômicas, culturais e ambientais"[251], com trânsito em julgado em 09.11.2018.

Desta forma resta demonstrada a infringência e ou negativa de vigência aos princípios da vedação do retrocesso social e da justiça tributária.

3 Da infringência e/ou negativa de vigência aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa

A redação anterior da legislação de regência do ITCMD no RS autorizava a utilização do recurso voluntário - avaliação contraditória - por meio de requerimento dirigido ao Delegado da Receita Estadual da unidade onde foram entregues os Documentos de Informações Tributárias -

249 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4437509. Acesso em 15 mai. 2026.

250 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4437509. Acesso em 15 mai. 2026.

251 Disponível em https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4437509. Acesso em 15 mai. 2026.

DIT ou processada a avaliação, sendo que, a partir de 14.12.2022, a redação atual do Decreto 33.156/1989, só autoriza a utilização do recurso voluntário - nova revisão - na hipótese de o valor da avaliação ser majorado.

A referida restrição recursal reduz a amplitude da defesa administrativa tributária do contribuinte justamente em procedimento que pode dar ensejo ao aumento da base de cálculo do ITCMD e, em decorrência, ao valor total a ser pago a título do referido imposto, restringindo a aplicação do princípio do "devido processo legal" da forma como previsto nas disposições constantes do art. 5º, LIV, da CF.

Ao afastar a possibilidade de utilização do referido recurso voluntário, agora, chamado de "requerimento de nova revisão", *mesmo quando o contribuinte permanece parcialmente sucumbente*, o Estado reduz a plenitude do devido processo administrativo tributário, limitando "o contraditório e a ampla defesa" extinguindo "recurso a elas inerentes" (art. 5º, LV, da CF).

Nesse ponto, inclusive, é possível argumentar que na prática o que o Estado do Rio Grande do Sul perpetrou foi a extinção da utilização do recurso voluntário - avaliação contraditória - na medida em que jamais o contribuinte ao manejar o referido recurso irá pleitear a majoração do valor da avaliação dos seus bens e direitos constantes no DIT, base de cálculo do ITCMD, e caso essa majoração venha a ocorrer *ex officio*, ou seja, sem a provocação específica da parte, restará caracterizada a ocorrência da *reformatio in pejus*.

Contudo, a Lei n. 6.537/1973, que informa e regula "o procedimento tributário administrativo" no estado do Rio Grande do Sul inclusive no que concerne aos órgãos do Poder Executivo no âmbito de suas atribuições administrativas, introduziu normas gerais para o procedimento administrativo, visando, também, a proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração, estabelecendo critérios processuais e direitos e deveres aos administrados.

O art. 43, da referida legislação, estabelece que "das decisões de primeira instância contrárias ao sujeito passivo ou ao requerente, NO TODO OU EM PARTE, inclusive sobre pedido de restituição, cabe recurso voluntário a uma das Câmaras do TARF, com efeito suspensivo, observado o disposto no art. 39-A" (Grifou-se), sem estabelecer qualquer outro requisito de majoração, ou não, da avaliação dos bens e direitos constantes no DIT, ou seja, se o contribuinte permanece parcialmente sucumbente.

Verifica-se que, com a edição da Lei n. 6.537/1973, o legislador buscou estabelecer regras básicas que norteassem a atuação da Administração Pública, com um todo, e seu relacionamento com os particulares nos procedimentos administrativos, a par das regras específicas de cada área de sua atuação (fiscal, licitações, disciplinar), as normas gerais que padronizam o regramento básico de tais procedimentos, conferindo, dessa forma, uniformidade ao sistema processual.

Certamente a edição de referida legislação ocorreu em cumprimento ao que determina a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul - art. 19 - no sentido de que "a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes do Estado e dos municípios, visando à promoção do bem público e à prestação de serviços à comunidade e aos indivíduos que a compõem" deve observar os "princípios da (...) razoabilidade, (...) da motivação".

Quando a própria administração cria um sistema recursal, ela deve observar coerência com o devido processo administrativo e com a ampla defesa, já que uma das "características do novo Código de Processo Civil, introduzido no ordenamento jurídico nacional pela Lei n. 13.105, de 16.03.2015, é a efetividade do processo, entendendo-se como a capacidade de processo de atingir seu objetivos"[252].

O contraditório, ampla defesa e prova tornaram-se, então, três direitos fundamentais "constitucionalmente garantidos, que, apesar de se entrecruzarem, não se confundem, na medida em que: *a)* o primeiro implica a cabal participação dos litigantes de influência e debate; *b)* o segundo, na impossibilidade de limitação injustificada dos meios de defesa"[253].

Veja que "o contraditório e a ampla defesa possibilitam que o processo se desenvolva de maneira democrática, pois garantem a atuação igualitária das partes" sendo que "o art. 5º, inciso LV, da CF/1988, representa três im-

252 TESSARI, Cláudio. *A prova como um direito fundamental das partes na busca da verdade judicial caracterizadora do processo justo*. BITTENCOURT, Denise. BRANDT, Fernanda (coord.) Direito das famílias e sucessões: aspectos materiais e processuais. Volume I. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2021. p. 115. ISBN 978-65-88564-15-8.

253 TESSARI, Cláudio. *A prova como um direito fundamental das partes na busca da verdade judicial caracterizadora do processo justo*. BITTENCOURT, Denise. BRANDT, Fernanda (coord.) Direito das famílias e sucessões: aspectos materiais e processuais. Volume I. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2021. p. 118. ISBN 978-65-88564-15-8.

portantes direitos das partes, quais sejam: (i) direito de informação; (ii) direito de manifestação; e (iii) direito ver seus argumentos considerados"[254].

Assim, tal conduta do Estado do Rio Grande do Sul infringe e ou nega vigência ao princípio da vedação ao retrocesso social ou irreversibilidade dos direitos fundamentais processuais dos Contribuintes ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF).

4 Considerações finais

O Estado do Rio Grande do Sul ao alterar a redação do § 2º, do art. 17, do Decreto n. 33.156, de 31.03.1989, por meio do Decreto n. 56.761, de 13.12.2022, restringindo a possibilidade de utilização do recurso voluntário (nova revisão) da decisão de primeira instância administrativa proferida pelo Auditor-Fiscal da Receita Estadual (revisão da avaliação) do valor da avaliação dos bens ou direitos para fins de incidência do ITCMD, apenas "na hipótese de o valor da avaliação ser majorado", afastando o texto legal anterior que previa "na hipótese da avaliação não ser totalmente retificada" promoveu uma supressão de garantia procedimental já incorporada patrimônio jurídico do administrado, com uma redução do nível de proteção do direito de defesa administrativa, e um retrocesso inconstitucional no acesso à revisão administrativa.

Tal conduta, conduz as infringências e ou negativas de vigência aos princípios: a) da vedação ao retrocesso social e da justiça tributária (arts. 5º, *caput*, § 1º c/c 145, § 3º, da CF); b) do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV; LV; 43, da Lei n. 6.537/1973; 19, da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul).

Tais conclusões são confirmadas e corroboradas com a análise do conteúdo das decisões colegiadas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos dos Recursos Especiais ns. 1.472.945/RJ; 1.531.779/RJ; 2.034.442/DF, e pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 964.659/RS, que apreciou o Tema 900 da Repercussão Geral, e da ADI 5016/BA.

254 TESSARI, Cláudio. A prova como um direito fundamental das partes na busca da verdade judicial caracterizadora do processo justo. BITTENCOURT, Denise. BRANDT, Fernanda (coord.) Direito das famílias e sucessões: aspectos materiais e processuais. Volume I. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2021. p. 121. ISBN 978-65-88564-15-8.

Referências

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. MOREIRA, Vidal. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra Editora, 1999.

FACCI, Lucio Picanço. Retrocesso legislativo quanto às hipóteses de cabimento do mandado de segurança contra atos jurisdicionais: considerações críticas sobre o art. 5º, II, da Lei n. 12.016/2009. In.: *Revista Dialética de Direito Processual*. ___: Dialética, vol. 108, mar. 2012, p. 51. ISSN 1678-3778.

FERREIRA, Antonio Oneildo. *Princípio Constitucional do não retrocesso*. In.: JOTA/Info-Artigos. Agosto/2015. Disponível em:https://mail.google.com/mail/u/0/#inbox/FMfcgxvzLXGQgVvvWHzqKrRjxGkzsFFC?projector=1&messagePartId=0.14. Acesso em:15 mai. 2026. ISSN 2447-6323.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. *O princípio da vedação de retrocesso na jurisprudência pátria – análise de precedentes do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização*. Disponível em:https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/34832/princ%C3%ADpio_veda%C3%A7%C3%A3o_retrocesso_garcia.pdf. Acesso em:15 mai. 2026.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. vol. 57. ano 14. São Paulo: Ed. RT, out.-dez. 2006.

TESSARI, Cláudio. A prova como um direito fundamental das partes na busca da verdade judicial caracterizadora do processo justo. BITTENCOURT, Denise. BRANDT, Fernanda (coord.) *Direito das famílias e sucessões: aspectos materiais e processuais*. Volume I. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2021. p. 115. ISBN 978-65-88564-15-8.

TESSARI, Cláudio. JOBIM, Marco Félix. O princípio da vedação ao retrocesso social e a denominada jurisprudência da crise: uma mudança de paradigma? *Revista de Direito Constitucional e Internacional* – RDCI. vol. 125. ano 29. p. 91-110. São Paulo: Ed. RT, mai.-jun. 2021. ISSN 1518-272-X.

TESSARI, Cláudio. Reforma tributária: questões processuais nos âmbitos administrativo e judicial. *Revista de Estudos Tributários - RET*. vol. 160. Ano XXVI. p. 31. São Paulo: Ed. Síntese, nov./dez. 2024. ISSN 1519-1850.

Tribunal Constitucional de Portugal, Plenário, Processo n. 6/1983, Acórdão n. 39/1984, publicado no Diário da República Eletrônico n. 104/1984, Série I de 1984-05-05, p. 1455-1468. PORTUGAL. Diário da República Eletrônico. Disponível em:https://dre.pt/pesquisa/-/search/198691/details/maximized. Acesso em:15 mai. 2026.