

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

BEATRIZ ALVES TEOTÔNIO

O duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo tributário: aportes sistematizados dos arranjos institucionais adotados pelas Unidades Federativas do Brasil

Ribeirão Preto

2025

BEATRIZ ALVES TEOTÔNIO

O duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo tributário: aportes sistematizados dos arranjos institucionais adotados pelas Unidades Federativas do Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito, da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, como requisito final para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Ribeirão Preto

2025

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca
e Seção Técnica de Informática da FDRP/USP, gerada automaticamente
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

T314od	<p>Teotônio, Beatriz Alves</p> <p>O duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo tributário: aportes sistematizados dos arranjos institucionais adotados pelas Unidades Federativas do Brasil / Beatriz Alves Teotônio; orientador Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. -- Ribeirão Preto, 2025. 109 p.</p> <p>Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2025.</p> <p>1. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. 2. LIMITE DE ALÇADA. 3. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. 4. COMPOSIÇÃO PARITÁRIA. 5. PEQUENO CONTRIBUINTE. I. Mendes, Guilherme Adolfo dos Santos, orient. II. Título</p>
--------	---

TÍTULO DO TRABALHO

O duplo grau de jurisdição no contencioso administrativo tributário: aportes sistematizados dos arranjos institucionais adotados pelas Unidades Federativas do Brasil

TÍTULO DO TRABALHO EM INGLÊS

The dual degree of jurisdiction in administrative tax litigation: systematized contributions from the institutional arrangements adopted by the Federative Units of Brazil

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito, da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, como requisito final para obtenção do título de bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA (09/12/2025):

1º – Presidente (orientador): Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Instituição: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo

Julgamento: 10,0

2º – Titular: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

Instituição: Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo

Julgamento: 10,0

MÉDIA FINAL: 10,0 (dez).

Ribeirão Preto, 16 de dezembro de 2025.

AGRADECIMENTOS

Os agradecimentos que ora me encarrego de fazer vêm furtando meus pensamentos antes mesmo de solidificar o texto do qual se ocupa as próximas páginas. Agora, momento em que finalmente cedo ao esforço necessário de colacionar palavras que transbordem reconhecimento e gratidão, a estranheza de estar diante dessa tela se mistura com a sensação de quem repousa alguns instantes sobre as últimas linhas de um livro robusto, e revisita, contente, o novo mundo que lhe foi permitido descobrir.

No viajar futuro de lembranças, carrego com convicção que não haverá imagem mais saudosa que a da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto. Foi nesses corredores que, abraçada ao trinômio pesquisa-ensino-extensão, esbarrei em portas que me convidaram a travessias transformadoras – e que jamais fiz sozinha; ali, amparada pelo ensino público, força motriz que também me trouxe até aqui, fui estendida em possibilidades e reorganizada nas certezas. Se hoje me reconheço diferente, é porque esse espaço me devolveu múltiplas versões de quem posso ser. Eu a agradeço, FDRP, por ser tudo o que eu sequer fui capaz de sonhar.

Agradeço ao meu professor, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que, ainda no contexto adverso da pandemia, me apresentou caminhos de pesquisa e reflexão que ampliaram minha compreensão do direito, para muito além do tributário. Também aqui devo trazer nomes que o direito tributário me soprou. Obrigada, Maria Fernanda, por me acompanhar nos primeiros e tímidos passos, sendo exemplo que tanto admiro; Flávio, por ser ouvidos em todas as horas e orientação nos momentos mais decisivos, estes que reafirmam, sempre mais intensamente, o quão a docência lhe cai bem; e Esther, por dividir tanto dessa trilha comigo, nos seus mais diversos desvios.

Distante do tributário, mas tão próximo de tudo o mais que me é mais importante nessa *construção*, está o Centro Acadêmico, espaço que me escancarou a necessidade de transformar a realidade e de compreender a Universidade como obra coletiva. Mais do que agradecer à entidade, devo gratidão profunda àquela que tanto caminhou para que eu pudesse correr: Gabriela Beatriz, que me acolheu no meio de um malabarismo pandêmico, permitiu que eu *integrasse* seus passos quando enfim saímos das telas e, com preciosa confiança, me incumbiu da continuidade do muito sonhado projeto de CAAJA, cuja *permanência* se sustenta naqueles quem o constrói e reconstrói todos os dias. Obrigada, Gabi, por ser *tão* você.

Ainda, é cenário ilusório um em que eu mencione construção sem trazer os nomes de Felipe Tolino e Heloísa Yukari. No encerrar deste grande livro, espero que eles também passem

por essa retrospectiva silenciosa de tudo o que fizemos. Agradeço-os por todo passo dado de mãos dadas, desde quando os dávamos com frio na barriga até quando os passamos a dar com olheiras e muitas noites mal dormidas. Mas pernas amigas são também muletas naturais do espírito! O que construímos foi cantando com belas vozes, e eu anseio ouvi-las novamente no futuro, já em tons diferentes.

Agradeço também aos amigos sem os quais esses cinco anos não estariam me fazendo delongar em agradecimentos tão emotivos, Nanda, Lôta, Brau, Safa, Tum, Rasta, Deyse, Esther e Desidério. Resta estampado para mim que nada dessa caminhada se faria tão simbólica se eu não fosse por eles acompanhada. Aos meus veteranos Gabi, Esguicho, Fina, Dura, Doblô, Sócrates, Mel, Lolla e Broadway, por serem a grande base que sustentou minha escolha de vir e permanecer no calor ribeirão-pretano, servindo constante inspiração. E às calouras que vêm se fazendo tão presentes nos meus dias, Bru Filô, Flash e Elo, que me devolvem o motivo pelo qual tanto me dediquei a esse espaço. As palavras com as quais brinco não se mostram suficientes para traduzir o carinho que tenho por todos.

Mas agradecer a amigos é também agradecer à casa com o azul mais aconchegante de Ribeirão Preto. Se hoje afirmo que estes foram os cinco melhores anos da minha vida, é porque em todos eles eu pude contar com o abraço da família Naverrussa. Contra todos os gritos no madrugada, saibam que *para a nave eu vou, sim, voltar*. Esse extenso (e inacabado) capítulo intitulado Ribeirão Preto, entretanto, é precedido por um precioso prefácio; o dia zero dessa jornada foi sonhado ainda numa pequena Nova Odessa, ao lado dos rostos que mais me deixam saudosista. Cauã, Ifeonu e Felipe, obrigada por dividirem tantos anos comigo, desde muito antes que eu ousasse imaginar a vida universitária. Formamos, nós, nossa própria república.

Agora, assim como em todas as monografias e teses de dissertação folheadas ao longo desses últimos anos, é preciso reconhecer aqueles que serviram de *pedra de fecho*, sem os quais toda essa construção de cinco anos sequer poderia ser erguida – ou se erguida, jamais mantida. As pedras mais preciosas que carrego comigo não poderiam levar outro nome senão Vera Lúcia e Evany, meus pais, por quem alimento amor mais franco.

Da minha mãe, permanecem nítidas as lembranças de um cuidado exigente, expresso nos dias em que a notícia de um B+ não rendia um *parabéns*. Mas isso porque que ela jamais considerou um mundo em que eu não pudesse alcançar o meu A, em sentidos que transbordam uma mera prova de ciências. O “*mãe, eu tô na USP!*” agora ganha novos contornos, e de formas inconcebíveis sem o seu auxílio. Do meu pai, ficam as advertências brincalhonas, como quando me alertava que a etapa de entrar na Universidade era fácil; difícil seria sair com o diploma.

Pois bem. O tempo tratou de comprovar o alerta, mas apesar da corrida repleta de percalços, as dificuldades mais traiçoeiras eu venci carregando a leveza que ele sempre transpareceu.

Em tempo, teço agradecimentos especiais ao meu irmão e à minha cunhada, Matheus e Laís, que, com cumplicidade que resiste a qualquer teimosia de irmão, me tranquilizam com a certeza de que estou amparada mesmo estando distante por quilômetros. Também os teço ao Leonardo, que vive a me recordar que o riso também é disciplina necessária na rotina; obrigada, meu amor, por ser a parte mais gostosa dos meus dias.

Por fim, reservo o espaço derradeiro destes agradecimentos à minha grande, estrondosa, e muito amada família; àqueles que me acompanharam desde os primeiros passos e aos que chegaram depois. Transbordando todos os sentidos de uma mera produção acadêmica, devo dizer que vislumbro em vocês a maior fonte de suporte, carinho e respeito da qual eu bebi para que pudesse estar encerrando essa fase nesta condição – a mais simples e que jamais imaginei que tanto iria valorizar: feliz.

RESUMO

O estudo propôs-se a mapear o contencioso administrativo tributário estadual com foco na estrutura recursal e nos limites de alçada que restringem o acesso do contribuinte aos órgãos de composição paritária da segunda instância. A justificativa da pesquisa decorre da ausência de sistematizações abrangentes sobre o desenho decisório nas unidades federativas, o que dificulta compreender como cada ente organiza seus órgãos julgadores, define critérios de recorribilidade e distribui competências entre instâncias. Nesse contexto, princípios como isonomia, contraditório, ampla defesa e devido processo legal são trazidos enquanto parâmetros normativos que integram o ambiente institucional em que essas escolhas legislativas se inserem, servindo como critério de leitura das normas estaduais investigadas. A partir do levantamento realizado, observou-se elevada heterogeneidade entre os modelos estaduais, especialmente quanto aos valores de alçada e à própria existência de segunda instância paritária. Complementarmente, o estudo desenvolveu um exercício empírico preliminar, limitado pela disponibilidade e pela assimetria das bases públicas, voltado à identificação de tendências gerais na relação entre primeira e segunda instância. Ressalta-se que o trabalho não busca formular conclusões de natureza valorativa, mas oferecer um panorama organizado das soluções adotadas nos estados e subsidiar pesquisas futuras sobre o funcionamento do processo administrativo tributário no âmbito subnacional.

Palavras-chave: processo administrativo tributário estadual; limite de alçada; duplo grau de jurisdição; composição paritária, pequeno contribuinte.

ABSTRACT

The study is set out to map state-level tax administrative litigation, focusing on the appellate structure and on the monetary thresholds that restrict taxpayers' access to parity-based second-instance bodies. The research is justified by the absence of comprehensive systematizations regarding the decision-making design adopted by the federative units, which makes it difficult to understand how each state organizes its adjudicative bodies, defines criteria for appealability, and distributes competencies across instances. In this context, principles such as equality, *audi alteram partem*, full defense, and due process of law are introduced as normative parameters that shape the institutional environment in which these legislative choices operate, serving as interpretive criteria for the state regulations examined. The mapping revealed substantial heterogeneity among state models, particularly regarding the monetary thresholds and the very existence of a parity-based second instance. Additionally, the study conducted a preliminary empirical exercise – limited by the availability and asymmetry of public datasets—aimed at identifying general trends in the relationship between first and second-instance decisions. It is emphasized that the study does not seek to formulate value judgments but rather to provide an organized overview of the solutions adopted across states and to support future research on the functioning of tax administrative procedures at the subnational level.

Keywords: state tax administrative procedure; monetary threshold; dual degree of jurisdiction; parity composition; small taxpayer.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Legislação consultada em cada UF	44
Quadro 2 – Quadro comparativo entre as UFs	63
Quadro 3 – Valores de alçada nos PATs estaduais	65
Quadro 4 - Quadro comparativo entre as UFs (reduzido)	67
Quadro 5 – Principais diferenças entre os ritos adotados pelas UFs com limite de alçada.....	70
Gráfico 1 – SP: quantidade de autos vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024) ...	75
Gráfico 2 – RS: quantidade de autos vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)...	79
Gráfico 3 – GO: quantidade de processos julgados vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)	83
Gráfico 4 – BA: quantidade de NFs e AIs vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024).....	86

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Comparativo entre os ritos ordinário e extraordinário para solução de litígios administrativos fiscais em âmbito federal	34
Tabela 2 – SP Autos ≤ 20.000 UFESPs (Qt).....	74
Tabela 3 – SP Autos > 20.000 UFESPs (Qt).....	74
Tabela 4 – SP Comparativo entre autos ≤ 20.000 UFESPs e > 20.000 UFESPs (2020–2024)	75
Tabela 5 – RS Autos ≤ 3.850 UPF-RS (instância única) (Qt).....	78
Tabela 6 – RS Autos > 3.850 UPF-RS (2ª instância) (Qt).....	78
Tabela 7 – RS Comparativo entre autos ≤ 3.850 UPF-RS (instância única) e > 20.000 UFESPs (2ª instância) (2020–2024).....	79
Tabela 8 – GO Processos julgados em 1ª instância (Qt).....	81
Tabela 9 – GO Processos julgados em 2ª instância (Qt).....	81
Tabela 10 – GO Processos julgados em 2ª instância - Pleno (Qt)	82
Tabela 11 – GO Comparativo entre instâncias (2020–2024).....	82
Tabela 12 – BA Notificação fiscal (Qt)	84
Tabela 13 – BA Autos de infração (Qt).....	84
Tabela 14 – BA Comparativo entre Notificações Fiscais e Autos de Infração (2020–2024) .	85
Tabela 15 – SE Autos ≤ 671 UFPs – Decisões totais (Qt).....	88
Tabela 16 – SE Autos > 671 UFPs – Decisões totais (Qt).....	88
Tabela 17 – SE Comparativo entre autos ≤ 671 UFPs e > 671 UFPs (2020–2024) – Decisões depuradas.....	89
Tabela 18 – SE Comparativo entre autos ≤ 671 UFPs e > 671 UFPs (2020–2024) – Decisões totais	89

LISTA DE ABEVIATURAS E SIGLAS

AFTEs	Audidores Fiscais de Tributos Estaduais
AI	Auto de Infração
CAF	Contencioso Administrativo Fiscal
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAT	Contencioso Administrativo Tributário
CATE	Contencioso Administrativo-Tributário Estadual
CCRF	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (Paraná)
CERF	Conselho Estadual de Recursos Fiscais (Amapá)
CF/88	Constituição Federal de 1988
COCAJ	Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial
COCRE	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (Tocantins)
COJUL	Corpo de Julgadores da Secretaria da Fazenda (Piauí)
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário (Ceará)
CONSEF	Conselho de Fazenda Estadual (Bahia)
CONSUREF	Conselho Superior de Recursos Fiscais (Sergipe)
CONTRIB/SE	Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe
CRF	Conselho de Recursos Fiscais
CRT	Conselho de Recursos Tributários (Ceará)
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTE	Conselho Tributário Estadual (Alagoas, antigo)
CTN	Código Tributário Nacional
DA	Dívida Ativa
DRJ	Delegacia de Julgamento da Receita Federal
DRJ-R	Delegacia de Julgamento Recursal da Receita Federal
EC	Emenda Constitucional
FDRP	Faculdade de Direito de Ribeirão Preto
GEJUP	Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (Paraíba)
GJ	Gerência de Julgamento (Alagoas)
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
JATTE	Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual (Pernambuco)
JPFs	Julgadores de Processos Fiscais (Santa Catarina)
JUPAF	Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal (Amapá)
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LC	Lei Complementar
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda

MP	Medida Provisória
NF	Notificação Fiscal
NR	Nova Redação
OJPAT	Órgão de Julgamento de Processos Administrativos Tributários (Mato Grosso)
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PAT	Processo Administrativo Tributário
PGE	Procuradoria-Geral do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
PLP	Projeto de Lei Complementar
RFB	Receita Federal do Brasil
RN	Reexame Necessário
RPAF	Regulamento do Processo Administrativo Fiscal
RPTA	Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TARF	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (DF, RS, MA, PI, PA)
TAT	Tribunal Administrativo Tributário (Mato Grosso do Sul)
TATE	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (AC, AL, PE, RO)
TAT-MS	Tribunal Administrativo Tributário do Mato Grosso do Sul
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas (São Paulo)
UBA	Unidades Básicas de Avaliação
UF	Unidade Federativa
UFERMS	Unidade Fiscal Estadual de Referência do Mato Grosso do Sul
UFEMG	Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais
UFESPs	Unidades Fiscais do Estado de São Paulo
UFIR	Unidade Fiscal de Referência
UFIR-RJ	Unidade Fiscal de Referência do Rio de Janeiro
UFP	Unidade Fiscal Padrão
UPF	Unidade Padrão Fiscal
UFR	Unidade Fiscal de Referência
Ufirce	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará
UJs	Unidades de Julgamento (São Paulo)
UJS	Unidade de Julgamento Singular (Mato Grosso)
USP	Universidade de São Paulo
VRTE	Valor de Referência do Tesouro Estadual (Espírito Santo)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
2. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DO PAT	18
2.1. Princípios constitucionais aplicáveis no recorte temático	18
2.2. A tensão constitucional sobre o duplo grau de jurisdição administrativa.....	25
2.3. Previsões do Código Tributário Nacional sobre o PAT	29
3. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	30
3.1. Estrutura do PAT federal e os impactos da Lei nº 13.988/2020 e das Portarias ME nº 340/2020, MF nº 20/2023 e RFB nº 309/2023	30
3.1.1. A recente Portaria RFB nº 602, de 30 de outubro de 2025.....	36
3.2. Relevância da composição paritária em instâncias recursais.....	37
3.3. Limitação recursal por valor da demanda	40
4. ANÁLISE COMPARADA DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PAT ESTADUAL.....	43
4.1. Metodologia da pesquisa legislativa: critérios e fontes	43
4.2. Aspectos relevantes do PAT no âmbito estadual.....	45
4.2.1. Quadro comparativo entre as Unidades Federativas	62
4.3. Principais padrões e divergências	68
4.4. Exercício empírico de verificação preliminar da assimetria decisória entre instâncias	72
4.4.1. Observações metodológicas e limites do exercício	72
4.4.2. Resultados obtidos em São Paulo.....	74
4.4.3. Resultados obtidos no Rio Grande do Sul	77
4.4.4. Resultados obtidos em Goiás.....	80
4.4.5. Resultados obtidos na Bahia.....	84
4.4.6. Resultados obtidos em Sergipe.....	87
4.4.7. Observação operacional no caso de Alagoas.....	90
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	93
ANEXO A – SP – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO	99

ANEXO B – RS – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO	100
ANEXO C – BA – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO	102
ANEXO D – SE – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO	104

1. INTRODUÇÃO

Ocupando posição central no sistema de garantias constitucionais, o Contencioso Administrativo Tributário (CAT) constitui espaço em que se reconhece e se debate a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 5º, inciso LV, ao assegurar o contraditório e a ampla defesa também na esfera administrativa, atribuiu relevância constitucional ao Processo Administrativo Tributário (PAT), que se desenvolve sob a égide do devido processo legal. O Código Tributário Nacional (CTN) reforça essa estrutura ao prever, nos arts. 145 e 201, a possibilidade de revisão do lançamento e a necessidade de decisão administrativa definitiva antes da inscrição em dívida ativa. Na prática, portanto, o PAT configura etapa indispensável à própria exigibilidade do crédito tributário.

Na esfera federal, o sistema apresenta-se relativamente consolidado e estudado, tendo como órgãos centrais a Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ), em primeira instância, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em segunda instância, cuja composição paritária entre representantes do Fisco e dos contribuintes busca reforçar o compromisso com a imparcialidade. A recente Lei nº 13.988/2020, ao instituir rito especial para o contencioso fiscal de pequeno valor, incitou o debate sobre as limitações de acesso ao CARF e seus reflexos sobre a garantia do controverso duplo grau de jurisdição administrativa. A ela somou-se a criação do rito de baixa complexidade, recentemente revogado por atos infralegais da Receita Federal. Ainda que essas questões não sejam o objeto direto do presente estudo, elas revelam a importância da análise crítica das instâncias administrativas como instrumento de equilíbrio entre eficiência arrecadatória e proteção de direitos fundamentais, formando um pano de fundo para a compreensão da preocupação central deste estudo: a tendência restritiva identificada no CAT federal estaria também se reproduzindo no âmbito dos estados?

Para analisar essa questão, no entanto, é necessário reconhecer que o PAT somente adquire legitimidade quando reconduzido ao plano constitucional que o condiciona. Os desenhos institucionais tangentes que impõem filtros de acesso não podem ser compreendidos como escolhas neutras de política administrativa; seu sentido pleno só se revela à luz dos princípios que estruturam o ordenamento. Em função disso, o primeiro bloco da presente pesquisa buscou dissertar sobre os princípios da isonomia, contraditório, ampla defesa e devido processo legal, somados aos princípios que regem a Administração Pública, para que funcionassem como critérios de leitura das normas que disciplinam o CAT. Esse conjunto principiológico delimita o espaço de conformação do legislador e impede que arranjos

institucionais, ainda que pautados num válido esforço de racionalização do sistema, produzam desigualdades incompatíveis com a lógica garantista do processo tributário.

Nesse contexto teórico-normativo, ganha relevo o contraste com os estados, cujo PAT permanece pouco explorado, seja pela doutrina, seja pela pesquisa aplicada. Aqui, importante destacar que o estudo promovido por Eduardo Gomes¹, em sua dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP) e orientada pelo prof. Guilherme Mendes, foi importante ponto de partida para o presente estudo, se colocando de forma pioneira na temática. Sua investigação forneceu subsídios metodológicos e conceituais ao trabalho, servindo como referência para a sistematização comparativa adotada.

Com base no referencial supra, observou-se que as unidades federativas (UFs) adotam arranjos distintos para estruturar recursos, definir valores de alçada e organizar o acesso do contribuinte à instância revisora. Em alguns estados, o julgamento de processos instaurados por autos de menor expressão econômica concentra-se em órgão único; em outros, a segunda instância existe, mas não é paritária. Esse mosaico normativo, além de revelar escolhas legislativas diversas, suscita indagações relevantes acerca da compatibilidade dessas estruturas com os princípios constitucionais que orientam o PAT.

Diante desse cenário, tornou-se necessário realizar um mapeamento sistemático das normas estaduais que regulam o CAT, de modo a identificar convergências, divergências e particularidades relevantes. O levantamento legislativo envolveu a consulta direta às Secretarias de Fazenda, aos Diários Oficiais e aos portais eletrônicos de cada UF, exigindo, em alguns casos, contato institucional para confirmação de diplomas dispersos, desatualizados ou de difícil localização. Esse esforço permitiu compor um quadro normativo que registra a estrutura de julgamento, os recursos disponíveis e as restrições de acesso à instância superior, isto é, quando existentes, convertendo limites de alçada para valores em reais a fim de tornar mais clara a dimensão prática dessas restrições.

Ao referido mapeamento somou-se um exercício empírico preliminar, concebido como exploração inicial dos dados disponibilizados pelos próprios entes federativos. O objetivo foi observar, em perspectiva macro, tendências relacionadas aos resultados dos autos de infração julgados no quinquênio 2020-2024 nos estados que adotam limites de alçada para acesso a uma

¹ GOMES, Eduardo Newman de Mattera. **Limite de alçada para apreciação de recursos no âmbito de processo administrativo fiscal: mais uma ofensa ao princípio constitucional do favorecimento das pequenas empresas?** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2024.

instância paritária. Não se trata, portanto, de estudo empírico *stricto sensu*, dado que não houve uniformização de bases, depuração qualitativa dos processos, nem padronização metodológica suficiente para permitir comparações diretas entre as UFs. Ademais, a forma como alguns estados organizaram seus retornos não permitiu isolar decisões exclusivamente recursais, o que impõe cautela interpretativa.

Ainda assim, os dados evidenciados, mesmo heterogêneos, oferecem elementos iniciais para compreender como as estruturas estaduais podem influenciar a distribuição de resultados e, sobretudo, permitem relacionar o desenho normativo às práticas decisórias observáveis, ainda que de modo preliminar. Nesse sentido, a intenção não é aferir, neste trabalho, a constitucionalidade ou inconstitucionalidade dos modelos estaduais, mas compreender quais são esses modelos, como operam, quais limitações impõem e como se articulam com o quadro normativo que os sustenta.

É nessa convergência entre fundamentação teórica, levantamento normativo e observação empírica exploratória que se situam os objetivos deste estudo. Isto é, busca-se apresentar um panorama claro e sistematizado das legislações estaduais, destacando a existência e a configuração das instâncias recursais, bem como as restrições de acesso ao segundo grau. Complementa-se esse panorama com uma análise inicial dos dados fornecidos pelos estados, não com a pretensão de extrair conclusões definitivas, mas de abrir caminhos para pesquisas futuras mais robustas e para o debate sobre como, na prática, o CAT estadual se articula com os princípios constitucionais que o estruturam.

2. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DO PAT

2.1. Princípios constitucionais aplicáveis no recorte temático

Kelsen, em reflexões sobre o ordenamento jurídico, defendeu que “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”². Isso quer dizer, estando ausente respaldo legal dado por norma superior a norma inferior, esta perde sua validade. É o que fica facilmente traduzido pela tradicional *pirâmide jurídica*, ilustração que não escapa às aulas de Teoria do Direito, a qual demonstra que as normas abaixo sempre deverão encontrar validade nas normas que estão acima, estando o diploma constitucional alocado em seu vértice.

A Constituição é entendida como um sistema aberto de regras e princípios: estes orientam e amarram toda a ordem jurídica, de forma a conferir integralidade e unidade ao sistema jurídico; aquelas incidem diretamente sobre o que regulam, demandando uma situação concreta. Em se tratando especificamente dos princípios, que orientam a problemática do presente projeto, cabe observar que eles são por natureza genéricos e abstratos, mas se revestem de qualidade nuclear para alicerçar todo o sistema normativo; seria dizer que eles “abrangem proposições relevantes que têm o intuito de servir de base a determinada ordem de conhecimento sobre a qual se fundamenta a inteligência das normas jurídicas”³.

Sendo princípio, pois, a *pedra de fecho* do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erro inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual, a exemplo, como lembra Geraldo Ataliba, do que ocorreu na “Abóbada”, de Alexandre Herculano.⁴

No início da jornada acadêmica de um bacharel em Direito, certos princípios reverberam insistentemente nas salas de aula; estes compõem uma bonita e delicada colcha entrelaçada, na qual ao puxar um fiapo rebelde, desfaz-se de todo o projeto. Está-se a referir aos princípios da isonomia, contraditório, ampla defesa e devido processo legal, alicerces que não podem ser considerados de forma apartada, sob o risco de não alcançarem o fim garantista que procuram.

Nesse ponto, importa alertar que o presente estudo não se propõe à análise exaustiva de princípios constitucionais. Estes já são objetos de fartas investigações. Busca-se, apenas modestamente, evidenciá-los enquanto linhas diretivas do diploma constitucional, conferindo

² KELSSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 2ª ed., vol II, trad. De João Baptista Machado, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1962, p. 2.

³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MELO, Fábio Soares de. Razoável duração do processo contencioso administrativo tributário: considerações relevantes. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, v. 26, n. 10, mai/ago 2020, p. 269.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 43.

se o objetivo de imprimir unidade ao ordenamento jurídico é consubstanciado pelas regras legais observadas pela Administração Pública.

Enquanto ponto de partida, o princípio da isonomia encontra assento expresso no artigo 5º, *caput*, da CF/88, constituindo-se em vetor axiológico de máxima relevância na conformação do Estado Democrático de Direito. A previsão de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” não se resume a uma proclamação retórica de igualdade formal, mas reflete uma diretriz hermenêutica que orienta tanto a elaboração quanto a aplicação das normas jurídicas.

Consoante Paulo de Barros Carvalho⁵, o verdadeiro destinatário do princípio da isonomia é o legislador, considerado em sua acepção mais ampla, de modo a abranger os órgãos de produção normativa primária, bem como aqueles que, de maneira derivada ou secundária, editam atos com juridicidade. Nessa perspectiva, o princípio funciona como um limite material ao exercício do poder normativo, impondo que a disciplina jurídica estabeleça distinções apenas quando fundadas em critérios objetivos e razoáveis, compatíveis com a finalidade da norma.

Não obstante sua centralidade, a noção de igualdade revela-se de difícil determinação, vez que os valores que a compõem ajustam-se de forma diversa, adequando-se aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas. Nessa esteira, a temática é obrigatoriamente trazida ao lado da observação de que a isonomia não se confunde com identidade absoluta de tratamento, mas sim com a exigência de tratamento equânime entre os iguais e diferenciado entre os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Em se tratando de um estudo cuja finalidade é enriquecer a reflexão jurídica no plano da justiça fiscal e da garantia de acesso equitativo às instâncias administrativas de julgamento tributário, importante trazer, a título de exemplo, a proteção constitucional conferida às pequenas empresas. Distante de buscar pontuar cada previsão de tratamento diferenciado, basta afirmar, por ora, a existência de um conjunto de normas constitucionais voltadas a assegurar condições de concorrência justa entre agentes econômicos de diferentes portes, que se valem de mecanismos que promovem equilíbrio material e correção de desigualdades estruturais. É justamente nessa perspectiva que se manifesta, em seu sentido mais substancial, a noção de isonomia.

[...] o legislador constitucional compreendeu, há muito, que não haveria chance mínima de sobrevivência sem uma política contributiva isonômica em favor desses agentes menores. Ademais, o tratamento diferenciado e favorecido não é nada mais, nada menos, do que um legitimador do axioma da igualdade e da isonomia, porquanto,

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

trata os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual na medida de suas desigualdades⁶

Ao referido vetor soma-se o princípio do *devido processo legal*, igualmente estruturante do Estado Democrático de Direito. Tradicionalmente concebido como cláusula de contenção do poder estatal no âmbito judicial, o devido processo legal, em sua formulação originária, significava apenas a exigência formal da existência de um processo, dotado de regras previamente estabelecidas, como condição para que alguém pudesse ser privado da vida, da liberdade ou da propriedade. Esse momento inicial de desenvolvimento do princípio conferia-lhe um caráter essencialmente procedimental, voltado à garantia de que nenhuma restrição a direitos fundamentais se desse sem o respeito a formas previamente fixadas pela lei.

Após, o princípio ganhou nova roupagem – de natureza substantiva – sob a tutela da jurisprudência norte-americana, qual seja: não bastava que houvesse um processo formalmente regular; exigia-se, também, que as leis e os atos do poder público não fossem arbitrários, desarrazoados ou desproporcionais, passando o devido processo legal a funcionar como um limite de conteúdo à própria atuação estatal. Essa releitura, consolidada durante a *Lochner Era*, ampliou o alcance da garantia para tutelar os direitos fundamentais em sentido amplo, superando a visão restrita aos direitos de vida, liberdade e propriedade.

Já no Brasil, o princípio foi consagrado no art. 5º, LIV, da CF/88, estabelecendo que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Embora o constituinte tenha se inspirado fortemente na experiência norte-americana, a assimilação do princípio deu-se com adaptações relevantes, em razão da tradição de *civil law* e do caráter normativo do sistema jurídico brasileiro⁷. Assim, o devido processo legal brasileiro passou a compreender a garantia formal de um processo regular conjugada à exigência de um procedimento *justo* e racional, aplicável tanto na esfera judicial quanto na administrativa.

O STF, em sua construção jurisprudencial, tem reconhecido o devido processo legal como corolário do Estado de Direito, afirmando sua incidência sobre qualquer tipo de processo como expressão da supremacia do Direito sobre o poder. Mantendo as considerações feitas por Paulo de Barros Carvalho⁸, trata-se de um postulado que conjuga a busca por assegurar a regularidade formal dos procedimentos, à garantia substancial da racionalidade, da

⁶ COELHO, Marco Aurélio Ferreira. **O tratamento constitucional diferenciado e a (in)efetividade da recuperação das micro e pequenas empresas em crise**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2022, p. 13.

⁷ CARVALHO, Anete Marques Penna de; BASTOS, Elísio Augusto Velloso. O devido processo legal administrativo tributário. p. 167–220. In: DIAS, Jean Carlos; KLAUTAU FILHO, Paulo (coord.). **O devido processo legal**. São Paulo: Método, 2010.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

proporcionalidade e da razoabilidade das decisões administrativas, funcionando como parâmetro de legitimidade do exercício do poder estatal.

Dessa garantia matricial decorrem dois princípios de aplicação imediata e concreta, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa. O art. 5º, LV, da CF/88 determina 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” (destaquei). A expressa previsão da CF/88 encerrou as dúvidas que pairavam no regime anterior, ao estender tais garantias também ao procedimento administrativo.

O contraditório, nesse contexto, traduz-se no direito de ciência bilateral e de participação efetiva dos sujeitos processuais, permitindo que a manifestação do contribuinte influencie a formação do convencimento da autoridade julgadora. De seu turno, a ampla defesa pode ser traduzida pelo direito de expor argumentos e produzir provas, com a prerrogativa de utilizar todos os meios processuais legítimos para salvaguardar direitos. Referidos princípios, que sempre vêm combinados, concretizam a ideia de paridade de armas, assegurando equilíbrio mínimo entre Fisco e contribuinte no contencioso administrativo.

Da observação do quadro geral, portanto, vê-se que os quatro princípios elencados, longe de se apresentarem como garantias estanques, são elementos interdependentes de um mesmo núcleo axiológico destinado a conferir racionalidade, juridicidade e legitimidade ao exercício do poder estatal. Isto é, trata-se de um núcleo comum que limita o poder do Estado, assegura juridicidade ao procedimento administrativo e reforça o ideal democrático de equilíbrio entre autoridade e liberdade. A conjugação desses postulados, por óbvio, revela-se imprescindível, na medida em que organiza a atuação normativa e administrativa, e preserva a dignidade e a segurança jurídica dos indivíduos frente à atuação do poder público.

Encerrado o bloco de princípios de natureza constitucional, passa-se aos gerais de natureza administrativa. No que toca à Administração Pública, o diploma constitucional brasileiro de 1988 determinou, no *caput* de seu art. 37, que a atuação do órgão deve ser fundamentada na legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Há de se observar, porém, que o princípio da eficiência foi elencado posteriormente com a Emenda Constitucional nº 19/1998, trazendo para o ordenamento jurídico um anseio social de se observar a conjugação de “presteza, perfeição e rendimento funcional”⁹ nos trabalhos da administração.

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 94/95.

A definição de Hely Lopes, contudo, não se presta a esgotar o significado de *eficiência*. Mendes¹⁰, assumindo a relevância indiscutível dos dicionários, buscou no Houaiss e Aulete o que poderia ser entendido pelo termo, conjugando a análise às definições lexicográficas e aos conceitos de eficiência em áreas diversas da atividade humana.

Como resultado de sua atividade, tem-se que no âmbito conceitual, o termo *eficiência* pressupõe a obtenção do máximo resultado possível com a menor utilização de recursos, minimizando erros, desperdícios e dispêndio de tempo, energia ou meios materiais. Ato contínuo, as definições lexicográficas, ao enfatizarem a relação direta entre causa e efeito, permitem compreender a eficiência como atributo aplicável a múltiplos campos de atividade humana, dado que reúne expressões usadas para descrever atividades voltadas a alcançar um objetivo.

Consoante elenca o autor, no campo da Administração, esse conceito traduz-se na aptidão para alcançar metas institucionais com racionalidade no uso dos recursos disponíveis; na Economia, representa a capacidade de uma estrutura produtiva gerar o nível ótimo de bens e serviços com os insumos existentes. Em ambas as áreas, a noção operacional de eficiência corresponde a uma especificação prática do conceito geral constante nos dicionários, os quais, por sua vez, podem ser compreendidos como sínteses generalizadoras de aplicações específicas observadas em distintos domínios sociais.

Uma vez identificada a necessidade de especificação prática do conceito geral de eficiência dado pelos dicionários e tecida as considerações acerca da função da Administração Pública – com vistas a estabelecer a natureza dos resultados e sacrifícios os quais são intrínsecos ao desvendamento do conceito principiológico –, Mendes conclui que

A eficiência não se resume, pois, à promoção do mais elevado nível de resultados ao **prover a população dos direitos estatuídos pela ordem constitucional**, é também e sobretudo **garantir tais direitos com o menor sacrifício pela imposição de deveres aos membros desta mesma sociedade**.¹¹ (destaquei)

A título de exemplo, é possível citar as seguintes disposições enquanto fundamentadas no princípio da eficiência: *(i)* o disposto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que, ao disciplinar a Administração Tributária Federal, estabelece a obrigatoriedade de prolação de decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias, contados do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos apresentados pelo contribuinte; e *(ii)* o previsto no artigo 49 da Lei nº

¹⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da Eficiência. In: Thiago Marrara. (Org.). **Princípios de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 2, p. 455-476.

¹¹ *Ibid.* p. 468.

9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, segundo o qual, concluída a instrução processual, a Administração dispõe do prazo de até 30 dias para decidir, admitindo-se prorrogação, por igual período, desde que expressamente motivada.

Nesse ponto, vale constatar que o princípio da razoável duração do processo, do qual a celeridade é aspecto parcial – doravante também explicitada como princípio –, vêm como decorrência lógica do princípio da eficiência. Antes de serem incluídos ao texto constitucional pela EC nº 45/2004¹², o Pacto de São José da Costa Rica, ratificado por intermédio do Decreto Federal nº 678/92, já previa que:

Art. 8 [...] 1. Toda pessoa terá direito de ser ouvida com as devidas garantias e **dentro de um prazo razoável**, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza. (destaquei)

No contexto do PAT, a aplicação da tríade principiológica é determinante para evitar prejuízos, seja ao erário, seja ao sujeito passivo. A faceta oposta da razoável duração do processo sustenta uma tramitação processual carente de decisão definitiva, inviabilizando, para o Estado, a cobrança do patrimônio do devedor, que pode se deteriorar ou se tornar insuficiente para garantir futura execução fiscal. Noutra giro, para o contribuinte representa prolongada incerteza jurídica e potencial restrição patrimonial que o impede de o dispor livremente.

Nesse ponto, vale trazer a consideração de James Marins¹³, que ao tratar da inserção do devido processo legal, enquanto garantia individual, no ordenamento jurídico, reforça a necessidade de manter vistas a três premissas elementares. Segundo ele, o devido processo legal *(i)* possui caráter dúplice, de modo que tanto a abreviação indevida quanto a excessiva morosidade processual constituem formas de lesão ao direito do contribuinte; *(ii)* trata-se de garantia voltada ao indivíduo, enquanto ser finito no tempo, e não ao Estado, ente permanente que não experimenta tais limitações existenciais, devendo-se priorizar a proteção do contribuinte sempre que houver conflito; e *(iii)* projeta seus efeitos mais intensamente sobre o contribuinte, que se revela particularmente vulnerável às consequências do fator temporal, seja

¹² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

¹³ MARINS, James. Notas sobre o recurso especial e a súmula vinculante no novo conselho administrativo de recursos fiscais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 13. São Paulo: Dialética, 2009. p. 241–261.

diante de soluções precipitadas, totais ou parciais, seja diante da demora irrazoável no deslinde do processo.

Aqui, vê-se que Marins não canaliza esforços para encontrar sentido ao erário no princípio do devido processo legal; o vê, na verdade, unicamente enquanto literal sentido de garantia *individual*. Segundo ele, “raramente o imediato, o célere, o instantâneo, o eletrônico ou o digital se coadunam inteiramente com os valores humanos que permeiam as relações, materiais ou processuais”¹⁴.

Sem se adentrar, contudo, em análises aprofundadas quanto ao trazido por Marins, por ora será necessário se limitar à reprodução de que a celeridade, ao fim da investigação, configura elemento essencial para a solução das controvérsias tributárias, assegurando que as decisões sejam proferidas em prazo compatível com a complexidade da matéria. Não se pode deixar de considerar, porém, que ela precisa vir acompanhada de razoabilidade, de forma a não atentar contra a Constituição e preservar o contribuinte, dado que vulnerável, mantendo vistas aos demais princípios constitucionais supramencionados.

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feito indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e sobreprincípios.¹⁵

A lição de Paulo de Barros Carvalho importa transcrição vez que evidencia o equívoco hermenêutico de se sobrepor determinados princípios a outros de forma absoluta. Conforme destacado, todos os princípios atuam como linhas diretivas que conferem unidade relativa ao sistema jurídico, atraindo em torno de si normas que recaem sob sua influência. Ainda que, no trecho, a discussão sobre hierarquia aponte para o *versus* princípios expressos e implícitos, a mesma abordagem pode ser aplicada para o confronto entre os princípios evidenciados no subtópico. Isto é, sejam eles gerais (isonomia, contraditório, ampla defesa, devido processo legal) ou voltados à Administração (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência), todos colocam-se como vetores normativos que iluminam diferentes, mas convergentes, setores normativos.

¹⁴ *Ibid.* p. 243.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 158/187.

Nesse quadro, eventual impressão de incompatibilidade entre eles, como no contraponto entre o devido processo legal e a exigência de celeridade administrativa, resulta na necessidade de ponderação contextualizada entre valores que igualmente integram o ordenamento. O trabalho interpretativo exigido pelo aplicador, portanto, consiste em calibrar esses vetores frente às circunstâncias fáticas e institucionais do PAT, de modo a preservar garantias essenciais sem obstar mecanismos legítimos de racionalização administrativa. O estudo ora realizado parte da premissa de que é essa capacidade de ponderação, e não a invocação de uma suposta supremacia axiológica, que deve orientar a avaliação da conformidade das normas estaduais relativas ao contencioso administrativo tributário.

Destarte, o exame do duplo grau administrativo, das limitações de alçada e da composição dos órgãos julgadores somente alcança sentido pleno quando reconduzido ao plano constitucional que condiciona a legitimidade do sistema: as *pedras de fecho*. Este bloco introdutório, portanto, cumpre a função de assentar a moldura normativa indispensável ao estudo subsequente, que se avançará para o exame normativo, com breves apontamentos empíricos, das estruturas estaduais e das restrições ao acesso à segunda instância administrativa, tomando os princípios constitucionais como critérios de leitura e parâmetros de avaliação da juridicidade das normas.

2.2. A tensão constitucional sobre o duplo grau de jurisdição administrativa

Uma vez tecida as considerações necessárias quanto às linhas diretivas comumente mencionadas quando da análise do PAT, cabe, agora, trazer de forma individualizada o implícito – e controverso – princípio do duplo grau de jurisdição administrativa. No geral, ele é compreendido como a garantia conferida aos litigantes, em processos judiciais ou administrativos, de recorrer contra decisões que lhes sejam desfavoráveis, assegurando a reapreciação da controvérsia por instância superior àquela que proferiu o julgamento inicial.

Referida possibilidade de revisão atua como mecanismo de mitigação da falibilidade humana no ato de julgar, reduzindo os riscos de que uma decisão inadequada vigore irrecorrível. Em regra, a reapreciação é realizada por órgão colegiado, de maneira a promover a imparcialidade e segurança jurídica, tanto sob a perspectiva do interesse da parte vencida quanto sob a ótica do Estado, que deve exercer sua função jurisdicional.

Conquanto a CF/88 não preveja expressamente o duplo grau de jurisdição – vetor que foi consagrado, *in verbis*, apenas na Carta Imperial de 1824 –, a doutrina o reconhece como princípio de natureza implícita, derivado das garantias fundamentais do devido processo legal

(art. 5º, LIV) e, especialmente, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV). A redação constitucional desse último dispositivo é particularmente relevante, pois ao assegurar aos litigantes “os meios e recursos a ela inerentes”, distingue dois elementos essenciais: os *meios*, que abarcam instrumentos indispensáveis ao pleno exercício da defesa – como acesso aos autos, produção e análise de provas, manifestação sobre perícias, publicidade dos atos e exigência de fundamentação das decisões – e os *recursos*, que traduzem a possibilidade de impugnar decisões, submetendo-as à revisão por instância administrativa superior. Noutras palavras, o direito de recorrer constitui condição necessária para a efetivação das garantias constitucionais, funcionando como desdobramento lógico do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

No campo do PAT, referido princípio desempenha papel ainda mais relevante. Segundo José Eduardo Soares de Melo¹⁶

Na medida em que a CF (art. 5º, inciso LV) outorga aos litigantes em processo judicial ou administrativo, o direito à ampla defesa com os recursos a ela inerentes, está pressuposto a instância recursal para que as decisões singulares (normalmente mantendo as exigências tributárias), sejam revistas em caráter devolutivo e suspensivo.

Tendo em vista que os julgadores singulares usualmente homologam as exigências tributárias, é necessária a previsão de recursos, para que os órgãos de segunda instância administrativa (normalmente de composição paritárias), possam reexaminar toda a matéria posta na lide. (*apud* MELO, 2009, p. 40¹⁷) (destaquei)

No que toca à temática, a disciplina normativa no plano federal, através da Lei nº 9.784/1999 – que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública –, estabelece em seu art. 57 que o recurso administrativo deve tramitar, no máximo, por três instâncias. Em âmbito estadual, utilizando como referência o Estado de São Paulo, merece destaque a Lei Complementar n. 939/2003, que consagrou expressamente a duplicidade de instância administrativa em seu art. 5º, inciso IV. Essas previsões demonstram a preocupação do legislador em assegurar a reversibilidade das decisões, concretizando o princípio do duplo grau no plano tributário.

Não obstante sua consagração como princípio constitucional implícito e sua positivação em diplomas normativos, parcela da doutrina, a exemplo de Castro¹⁸, ressalta que o duplo grau

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 88.

¹⁷ MELO, Fábio Soares de. *Processo administrativo tributário: princípios, nulidades e efeitos jurídicos*. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp125861.pdf>.

¹⁸ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. *Limitação de Acesso à Segunda Instância no Processo Administrativo Tributário: Análise de Constitucionalidade do PLP n. 108/2024*. *Revista Direito Tributário Atual*,

de jurisdição não deve ser compreendido como garantia absoluta. Em determinadas situações, essa linha doutrinária reconhece o estabelecimento, pelo legislador, de julgamentos em instância única, seja por razões de eficiência, seja por fundamentos ligados à segurança jurídica.

Esse entendimento defende a relativização do duplo grau em contextos específicos, especialmente por conta de seu caráter implícito, conforme assevera Castro¹⁹:

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.

[...] 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).

Nesse mesmo sentido é a posição do STF. Em precedente clássico (Ag. Reg. no AI 210.048/SP) ficou consolidado entendimento segundo o qual o duplo grau de jurisdição não consubstancia garantia constitucional, e, sim, faculdade que decorre da legislação infraconstitucional, podendo ser instituído ou restringido conforme o desenho normativo de cada processo administrativo. Se faz necessário pontuar, contudo, raciocínio externalizado na viragem jurisprudencial do STF quanto à exigência de depósito recursal prévio, que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 21, dada a semelhança que possui com a temática ora discutida.

Naquela oportunidade²⁰, o Tribunal reconheceu que a imposição de ônus financeiro como requisito de acesso ao segundo grau administrativo, embora formalmente justificada sob a ótica da eficiência arrecadatória, na prática violava o núcleo essencial do direito de petição e do devido processo legal administrativo. No voto condutor, o Ministro Joaquim Barbosa foi incisivo ao afirmar que, em determinadas atividades do Executivo, o direito de petição assume natureza de direito fundamental e inafastável, sobretudo nos procedimentos administrativos, nos quais se exercita uma função análoga à jurisdicional.

Conforme destacado pelo Ministro:

v. 59, p. 138–154. São Paulo: IBDT, 2025. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2688>.

¹⁹ Ibid. p. 147.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.976-7/DF**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, julgado em 28 mar. 2007. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Requerido: Presidente da República. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>.

[...] Anteriormente à consagração, em diversos sistemas constitucionais, de um sistema de separação de poderes, funções executivas e judiciais se confundiam. Ou seja, embora a Administração possua uma série de atividades em que o direito de petição não pode impedir sua margem de manobra, em outras, como nos procedimentos administrativos, o direito de petição se impõe como um direito fundamental e inafastável. [...]

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

Isso nos leva a uma outra questão.

Exigir que o administrado deposite uma determinada quantia ou arrole bens como requisito ao exercício do direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. E justamente aí se encontra a violação ao núcleo essencial do direito de recorrer administrativamente. O exame de proporcionalidade comprova isto.

Não se faz presente a exigência da adequação, que visa a aferir se o meio leva efetivamente à realização do fim, quando impõe o depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos como condição *sine qua non* para o manejo do recurso. **Ao cobrar quantia para admitir recurso administrativo, não consegue a Administração evitar que o administrado, posteriormente, venha a impedir judicialmente os efeitos da decisão administrativa.** [...]

Quanto à necessidade, ou seja, a não existência de outro meio eficaz, também não se configura no caso. **O depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos criam um *discrimen* infundado em detrimento do administrado,** exigindo que este deposite quantia de que muitas vezes não é possuidor ou arrole bens que fazem parte de seu patrimônio, quantia essa ou bens e direitos que ficam imobilizados enquanto o recurso é analisado. Por outro lado, **é descabida qualquer tentativa de se transformar o depósito prévio em condição necessária ao atingimento do objetivo de se ter um procedimento administrativo célere.** (destaquei)

Do voto *in verbis*, vê-se que o raciocínio predominante é que, uma vez instituída a segunda instância administrativa, o Estado passa a vincular-se à observância dessas garantias, devendo assegurar ao administrado o acesso efetivo aos meios de impugnação previstos em lei. Aqui, importa notar, não se está a reconhecer o duplo grau como garantia constitucional, e, sim, que o condicionamento excessivo do acesso ao recurso administrativo, assim como a exigência de depósito prévio, violaria os princípios da isonomia, do devido processo legal e do direito de petição. Não bastante, mostra-se inútil o levantamento de entraves econômicos ou formais ao exercício do direito de recorrer, vez que essas medidas não impedem a judicialização posterior do litígio, e, sim, deslocam o problema para o Judiciário, cuja sobrecarga é reconhecida.

Na linha dessa compreensão, percebe-se que a existência do duplo grau de jurisdição na via administrativa está menos vinculada a uma obrigação constitucional e mais a uma escolha legislativa que, uma vez exercida, passa a sujeitar-se aos limites e garantias impostos pela Constituição. Assim, o sistema jurídico admite a inexistência de segunda instância administrativa como opção de política pública voltada à eficiência e à celeridade decisória, sem

que disso decorra, por si só, inconstitucionalidade. Todavia, quando a estrutura recursal é prevista, a Administração Pública deve observar parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade, evitando que condicionantes desproporcionais ou seletivas – como se conjectura ser o caso das restrições baseadas no valor do crédito discutido – comprometam a efetividade das garantias processuais do administrado.

O debate, portanto, não se esgota na constatação formal da inexistência de previsão constitucional expressa; a questão central desloca-se para o campo da compatibilização principiológica entre, de um lado, os valores da isonomia, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, e, de outro, os princípios da eficiência, da celeridade e da razoável duração do processo. Nessa dialética, o duplo grau de jurisdição não é imperativo constitucional absoluto, mas também não pode ser tratado como mera liberalidade administrativa; sua efetividade dependerá da capacidade do ordenamento infraconstitucional de equilibrar a proteção dos direitos individuais com a racionalização da atividade estatal, sem que o ganho de eficiência se converta em perda de garantias fundamentais.

Ainda que se reconheça imperativa maiores discussões para se alcançar correta conclusão, uma vez que o presente estudo não se presta a embrenhar-se no emaranhado ponderativo da não-inclusão do duplo grau de jurisdição entre o leque de linhas diretivas constitucionais, adotar-se-á, por ora, a linha doutrinária que entende o duplo grau de jurisdição enquanto aspecto que consubstancia o devido processo legal.

A partir daí, pode-se prosseguir à menção de que a estrutura recursal no PAT viabiliza que contribuintes e Administração busquem a revisão de decisões desfavoráveis, fortalecendo, também, a confiança dos jurisdicionados na atuação estatal. O duplo grau de jurisdição, nesse sentido, transcende a dimensão formal de um mecanismo recursal, constituindo garantia de justiça substancial, orientada pelos postulados da imparcialidade, da segurança jurídica e da própria legitimidade democrática da Administração Pública.

2.3. Previsões do Código Tributário Nacional sobre o PAT

É evidente que, em constante atendimento aos referidos princípios, não basta a mera abertura à trilha do PAT ao contribuinte; importa também observar os procedimentos nele adotados. O CTN, ao dispor sobre os elementos centrais da constituição do crédito tributário e da atuação da Administração Fiscal, oferece previsões importantes para a conformação do PAT, ainda que não o discipline de forma sistemática. O legislador complementar cuidou de

assegurar, de maneira pontual, garantias mínimas que estruturam esse procedimento, vinculando a atuação da Fazenda Pública aos ditames da legalidade e da segurança jurídica.

Nesse sentido, art. 145 do CTN é ponto de partida indispensável, pois explicita que o lançamento, uma vez regularmente notificado, pode ser alterado em três hipóteses: *(i)* pela impugnação do sujeito passivo; *(ii)* por recurso de ofício; ou *(iii)* por iniciativa da própria autoridade administrativa, nas situações previstas no artigo 149. Observa-se, portanto, que o contribuinte tem acesso a um meio administrativo de revisão do lançamento, também dispondo a Administração de instrumentos de autocontrole, assegurando a correção de eventuais ilegalidades ou inconformidades. Dessa forma, o dispositivo traduz a ideia de que o lançamento não é um ato irreversível, e, sim, um provimento sujeito ao contraditório e à ampla defesa.

Outro ponto de relevo encontra-se no art. 201 do CTN, que condiciona a inscrição em dívida ativa à existência de decisão final em processo administrativo regular, ou do esgotamento do prazo para pagamento do crédito reconhecido. Essa exigência revela a necessidade de conferir definitividade e legitimidade ao crédito tributário antes de seu envio à cobrança judicial, o que integra o caráter garantista do PAT. Isto é, a atuação da Fazenda Nacional está vinculada à prévia observância de um devido processo administrativo, sem o qual a inscrição em dívida ativa e a subsequente execução fiscal não se aperfeiçoam validamente.

Referidos dispositivos, embora fragmentados, revelam uma lógica de proteção ao contribuinte e racionalidade na atuação administrativa. Não busca o CTN construir um sistema processual administrativo detalhado; o diploma apenas assenta seus pilares, assegurando que a formação e a exigibilidade do crédito tributário se deem de forma contraditória, fiscalizada e controlada, sem descuidar da supremacia do interesse público. Desse modo, pode-se afirmar que o diploma normativo complementar, ao prever hipóteses de revisão do lançamento e condicionar a inscrição da dívida ativa ao processo regular, delineia um núcleo essencial de garantias e deveres que estruturam o PAT, cabendo à legislação infraconstitucional dos entes federativos complementar essa moldura, conforme será melhor explicitado no tópico que segue.

3. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

3.1. Estrutura do PAT federal e os impactos da Lei nº 13.988/2020 e das Portarias ME nº 340/2020, MF nº 20/2023 e RFB nº 309/2023

No âmbito federal, o PAT encontra seu alicerce normativo no Decreto nº 70.235/1972, posteriormente recepcionado pela CF/88 e dotado de força de lei ordinária. O diploma constitui a espinha dorsal da disciplina procedimental administrativa dos litígios tributários no Brasil. Contudo, a evolução legislativa e infralegal recente trouxe inovações significativas, sobretudo

com a edição da Lei nº 13.988/2020 e das Portarias ME nº 340/2020 e MF nº 20/2023, que impactaram a estrutura e dinâmica do CAF federal.

O modelo vigente assenta-se em dois ritos processuais distintos: o rito ordinário e o rito extraordinário (ou de pequeno valor). Aquele, previsto no Decreto nº 70.235/1972, continua a constituir o regime de tramitação dos litígios de maior repercussão econômica e complexidade, sendo caracterizado pela apreciação colegiada em primeira instância, no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJs), e pela possibilidade de recurso voluntário ao CARF, tribunal administrativo paritário integrado por representantes da Fazenda e dos contribuintes.

De outro turno, a criação de um rito extraordinário, consagrado pela Lei nº 13.988/2020, marca uma mudança paradigmática no tratamento dos processos de menor expressão econômica. O art. 23 da referida lei delimitou como de pequeno valor os litígios cujo lançamento ou controvérsia não supere o montante de sessenta salários mínimos, *in verbis*:

Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos;

II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor.

Parágrafo único. No contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente

Conforme redação, é atribuída ao órgão colegiado de representação única da Receita a competência para realizar o julgamento, em última instância, dos processos de pequeno valor. Vê-se, portanto, a instituição de um contencioso diferenciado, fundado nos princípios da racionalidade, economicidade e eficiência, sem perder de vista – ao menos legalmente – a observância do contraditório e da ampla defesa.

A regulamentação inaugural do rito extraordinário deu-se por meio da Portaria ME nº 340/2020, que estruturou um *rito especial no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor*. No regime então criado, a competência recursal foi atribuída às Câmaras Recursais²¹, compostas exclusivamente por presidentes de turmas ordinárias das DRJs, que seriam especializadas por matéria e compostas por, no mínimo, três e, no máximo, sete julgadores. Demais aspectos procedimentais, como aqueles relativos à distribuição dos processos, sessões de julgamento e prazos, serão deixados de lado para a presente análise.

²¹ Estas instituídas pela Portaria RFB nº 4.766, de 13 de novembro de 2020.

Posteriormente, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023, revogando a Portaria ME nº 340/2020 e ampliando o escopo de atuação das DRJs. Além de redefinir a estrutura das antigas Câmaras Recursais, agora denominadas Turmas Recursais, a nova portaria promoveu alterações substanciais na disciplina anterior, ao regulamentar o *contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade*, definido como aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia fosse superior a sessenta e não ultrapassasse mil salários mínimos.

Essa ampliação de competência teve como fundamento o art. 27-B da Lei nº 13.988/2020, dispositivo introduzido pela Medida Provisória nº 1.160/2023, que conferiu nova base legal para o julgamento, em última instância, de processos até o limite de mil salários mínimos pelas DRJs. Assim, coexistiram, a partir da Portaria MF nº 20/2023, duas modalidades de rito extraordinário: o *contencioso administrativo fiscal de pequeno valor* e o *contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade*, ambos julgados monocraticamente em primeira instância, cabendo a um único auditor-fiscal a apreciação da lide, e colegiadamente pelas Turmas Recursais em segunda – e última instância. Referida estrutura visava conferir celeridade e racionalidade ao trâmite, preservando, ao mesmo tempo, o duplo grau de cognição administrativa. Conforme dispõe a Portaria:

Art. 3º **Compete às DRJs** apreciar a impugnação ou a manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, observado o seguinte:

I - em primeira instância, por decisão colegiada, a impugnação ou manifestação de inconformidade relativa a contencioso administrativo fiscal cujo lançamento ou controvérsia supere mil salários mínimos;

II - em primeira instância, por decisão monocrática, a impugnação ou manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, em relação ao:

a) **contencioso administrativo fiscal de pequeno valor**, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários mínimos; e

b) **contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade**, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia seja superior a sessenta salários mínimos e não supere mil salários mínimos; e

III - em última instância, por decisão colegiada, os recursos contra as decisões de que trata o inciso II. [...]

Art. 5º As Turmas Ordinárias e Recursais são integradas por no mínimo três e no máximo sete julgadores, titulares ou pro tempore. [...]

Art. 24. Ao julgador incumbe: [...]

IV - proferir decisão monocrática, no caso de processo apreciado em primeira instância no rito do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor ou do contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade²². (destaquei)

²² BRASIL. Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023. Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.economia.gov.br/handle/123456789/529666>

Poucos meses após a edição da Portaria MF nº 20/2023, sobreveio a Portaria Normativa MF nº 504/2023, que alterou significativamente sua redação. Essa norma suprimiu as disposições relativas ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, uma vez que o fundamento que lhe dava suporte – isto é, o art. 27-B da Lei nº 13.988/2020 – havia sido introduzido por medida provisória cuja vigência se encerrou sem conversão em lei. Com isso, a disciplina infralegal correspondente restou esvaziada, subsistindo apenas o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, amparado diretamente no texto legal originário.

Ocorre que, paralelamente, havia sido editada, pela Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 309 em março de 2023, disciplinando aspectos complementares da estrutura do contencioso administrativo no âmbito das DRJs; a partir dela, manteve-se em vigor, no plano interno da Receita Federal, as disposições relativas ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, ainda que tais previsões já houvessem sido formalmente suprimidas do texto da Portaria MF nº 20/2023 pela Portaria Normativa MF nº 504/2023²³.

Sob referida Portaria, consolidou-se a instituição da Delegacia de Julgamento Recursal da Receita Federal (DRJ-R), órgão de atuação nacional e funcionamento virtual, destinado ao julgamento dos recursos voluntários interpostos contra decisões monocráticas de primeira instância, e detalhou-se a forma de composição e funcionamento de suas Turmas Recursais, definindo sua especialização por matéria, o número de julgadores e as regras de publicidade – inclusive quanto à divulgação das atas das sessões de julgamento em até dois dias úteis após sua aprovação. Essas previsões foram concebidas com o fito de refletir o propósito institucional de transparência, eficiência e uniformização de entendimentos no âmbito do CAF.

Ressalta-se que, embora a Portaria MF nº 20/2023 tenha introduzido inovações procedimentais relevantes no âmbito do CAF – como o julgamento em lotes, afirmação de julgamento anterior mediante simples transcrição, aspectos tangentes à sustentação oral e o voto de qualidade conferido aos presidentes das Turmas Recursais –, demais aspectos que extrapolam o recorte proposto, centrado no *versus* DRJ-CARF e seus reflexos sobre a legitimidade decisória, não serão objeto de exame aprofundado neste trabalho.

De igual modo, deixam de ser examinadas as disposições complementares trazidas pela Portaria RFB nº 309/2023. Isso porque, conquanto essenciais à compreensão integral da dinâmica do contencioso fiscal de segunda instância, a análise sistemática dessas inovações

²³ Importa destacar que a Portaria RFB nº 309/2023 não se amparava em dispositivos introduzidos pela Medida Provisória nº 1.160/2023, mas em competências já previstas no Decreto nº 70.235/1972 e em normas internas da própria Receita Federal. Por essa razão, é possível sustentar que suas disposições permaneceram formalmente vigentes mesmo após a perda de eficácia da medida provisória, ainda que essa situação revele certa inconsistência legislativa no processo de integração normativa.

demanda esforços de uma pesquisa com núcleo analítico mais amplo e minucioso, se desencontrando com as proposituras iniciais do que é ora apresentado.

De qualquer forma, nota-se que, em que pesem os trabalhos para correta compatibilização da segunda instância no CAF, remanescem significativas diferenças estruturais entre os ritos²⁴, sendo a expressiva delas a ausência, no rito extraordinário, de composição paritária no órgão colegiado de competência recursal: ao passo que no CARF é assegurada a participação efetiva de representantes dos contribuintes, no rito extraordinário a apreciação recursal restringe-se a auditores-fiscais da Receita Federal.

É precisamente no contexto mais abrangente antes mencionado que se encontra na pesquisa de Eduardo Gomes²⁵, cuja investigação minuciosa – que, importa dizer, serviu de base teórica ao presente estudo – contempla a comparação entre os ritos ordinário e extraordinário aplicáveis ao CAF federal, conforme evidenciada pela Tabela 1.

Tabela 1 – Comparativo entre os ritos ordinário e extraordinário para solução de litígios administrativos fiscais em âmbito federal²⁶

Característica	Rito Ordinário	Rito Extraordinário		
		Portaria ME n° 340/2020	Portaria MF n° 20/2023	Portaria MF n° 309/2023
Competência para julgamento em 1ª instância	Turmas das DRJs (colegiado)	Turmas das DRJs (colegiado)	Julgadores das DRJs (monocrático)	Julgadores das DRJs (monocrático)
Competência para julgamento em 2ª instância	Turmas do CARF	Câmaras Recursais	Turmas Recursais	Turmas Recursais (DRJ-R)
Composição do órgão julgador (2ª instância)	Paritária	Auditores-Fiscais da RFB	Auditores-Fiscais da RFB	Auditores-Fiscais da RFB
Distribuição dos processos em 2ª instância	Sorteio	Direcionada pela COCAJ	Direcionada pela COCAJ	Sorteio (meio preferencial)

²⁴ Ainda que a conclusão permaneça válida, importante fazer constar que em vias de encerramento da elaboração deste trabalho, alguma das previsões descritas no tópico, no que diziam respeito ao contencioso fiscal de baixa complexidade, foram revogadas pela Portaria RFB n° 602, de 30 de outubro de 2025. *Vide subtópico 3.1.1.*

²⁵ GOMES, Eduardo Newman de Mattera. **Limite de alçada para apreciação de recursos no âmbito de processo administrativo fiscal: mais uma ofensa ao princípio constitucional do favorecimento das pequenas empresas?** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2024.

²⁶ Apesar do conteúdo não-numérico, procurou-se manter a nomenclatura de Tabela dada originalmente pelo autor.

Característica	Rito Ordinário	Rito Extraordinário		
		Portaria ME n° 340/2020	Portaria MF n° 20/2023	Portaria MF n° 309/2023
Distribuição dos processos para o relator	Sorteio	Presidente de turma, conforme COCAJ	Presidente de turma, conforme COCAJ e ato do secretário	Sorteio (meio preferencial)
Publicidade da pauta da sessão de julgamento	Sim	Não	Sim, ao menos aos interessados	Sim
Publicidade da sessão de julgamento	Sim	Não	Não	Não
Publicidade da ata da sessão de julgamento	Sim	Não	Não	Sim
Observância de atos e interpretações da RFB (2ª instância)	Não	Sim, exceto se colidir com súmula CARF	Sim, exceto se colidir com súmula CARF	Sim, exceto se colidir com súmula CARF
Sustentação oral em 2ª instância – Sessão síncrona	Presencial ou on-line	Sem previsão	Arquivo de áudio ou vídeo	Arquivo de áudio ou vídeo
Sustentação oral em 2ª instância – Sessão assíncrona	Arquivo de áudio ou de áudio e vídeo	Sem previsão	Arquivo de áudio ou vídeo	Arquivo de áudio ou vídeo
Julgamento na sistemática dos recursos repetitivos	Sim	Não	Sim	Sim
Cabimento de embargos de declaração	Sim	Não	Não	Não
Instância de uniformização de jurisprudência	Sim	Não	Não	Não
Disciplina específica para litígios julgados pelo voto de qualidade (benesses ao sujeito passivo)	Sim	Não	Não	Não

Fonte: Gomes (2024, p. 104-106).

Além da principal diferença já evidenciada, o autor elenca outras duas relevantes, quais sejam, relativas *(i)* aos mecanismos de uniformização de jurisprudência; e *(ii)* ao voto de qualidade.

Quanto ao item *(i)*, tem-se que apenas o rito ordinário contempla mecanismos de uniformização de jurisprudência. No rito extraordinário, inexistem instâncias voltadas à consolidação de entendimentos divergentes, lacuna que compromete os contribuintes que veem seus litígios decididos em câmaras recursais das Delegacias de Julgamento ou em Turmas Recursais da DRJ-R. Nessas hipóteses, não há possibilidade de recorrer contra decisões que contrariem entendimentos já consolidados por Câmara Recursal, Turma Recursal, turma de julgamento do CARF ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ademais, no tocante ao item *(ii)*, verifica-se que a disciplina normativa que prevê tratamento mais favorável ao contribuinte nos casos de desempate por voto de qualidade, aplicável no âmbito do CARF, não encontra correspondência no CAF de pequeno valor. O tratamento favorável ao qual se refere é disciplinado pela Lei nº 14.689/2023 e inclui, a título de exemplo, a exclusão da penalidade aplicada, o cancelamento de eventual representação fiscal para fins penais, a dispensa dos juros moratórios, e a autorização do uso de créditos decorrentes de prejuízos fiscais/bases negativas da CSLL para quitação do crédito tributário mantido.

Ausente previsão normativa que assegure, no rito extraordinário, instrumentos como os previstos nos itens *(i)* e *(ii)*, mantém-se uma assimetria estrutural entre os procedimentos, esta que, apesar de compreensível diante da racionalidade simplificadora do rito de pequeno valor, projeta efeitos relevantes sobre a coerência do sistema. Reforça-se, por fim, que os aspectos ora mencionados – embora indispensáveis à compreensão global da temática – extrapolam os limites desta pesquisa, motivo pelo qual não serão pormenorizados.

3.1.1. A recente Portaria RFB nº 602, de 30 de outubro de 2025

Em vias de encerramento da elaboração do presente estudo, o quadro normativo referente ao rito extraordinário sofreu relevante alteração com a edição da Portaria RFB nº 602/2025, publicada em 10 de novembro de 2025. Referido ato normativo revogou integralmente as disposições da Portaria RFB nº 309/2023 relativas ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, eliminando, de maneira definitiva, essa categoria procedimental do âmbito da Receita Federal do Brasil. Parece tratar-se de movimento regulatório que buscou promover coerência legislativa, ajustando o regulamento interno da RFB ao modelo delineado pela Portaria ME nº 20/2023, posteriormente modificada pela Portaria Normativa MF nº 504.

Com esse novo cenário, o sistema atualmente vigente mantém apenas o contencioso administrativo de pequeno valor, cuja disciplina normativa, seja em nível legal, seja infralegal, permanece íntegra e aplicável. Nessa linha, vê-se que a extinção do rito de baixa complexidade não implica redução absoluta das vias processuais simplificadas, mas realinhamento dessas vias a um único fluxo decisório.

Em que pese o exposto, convém registrar que, embora não mais vigente, subsistem neste estudo referências comparativas ao contencioso de baixa complexidade. Isso porque a análise histórica e estrutural desse modelo permanece relevante para compreender a trajetória normativa recente e os critérios que orientaram a formulação das categorias procedimentais simplificadas. Dessa forma, as menções ao rito extinto permanecem com finalidade analítica, também revelando um processo de reorganização institucional do CAF federal, ora expandindo, ora restringindo, os espaços decisórios internos da Receita Federal do Brasil.

3.2. Relevância da composição paritária em instâncias recursais

Vista a estrutura do PAT federal, fundamental tecer considerações acerca da composição paritária em instância recursal, ponto que se mostra central no estudo, tendo instigado sua propositura. Isso porque a composição paritária dos órgãos recursais em matéria tributária emerge como um dos pilares de legitimidade do PAT. Ao permitir a participação equilibrada de representantes do Fisco e dos contribuintes, o modelo rompe com a concepção tradicional de jurisdição administrativa concebida como extensão unilateral da vontade estatal. A paridade não se limita enquanto arranjo formal ou regra aritmética de composição; ela, sim, simboliza a tentativa de conferir efetividade à noção de que o litígio tributário não se resolve exclusivamente pela imposição da autoridade, mas pelo reconhecimento da alteridade e da participação social no exercício do poder de decidir.

Esse traço democrático da paridade encontra ressonância nos valores constitucionais que regem a Administração Pública. A CF/88, ao estruturar um Estado de Direito assentado na soberania popular e na dignidade da pessoa humana, impõe que os espaços de poder institucionalizado se abram à pluralidade de vozes. Nesse sentido, o órgão recursal paritário constitui tradução microinstitucional do princípio republicano, uma vez que a decisão não se encerra na vontade da Administração, mas resulta do confronto dialógico de argumentos entre sujeitos que representam, em igual medida, interesses contrapostos.

É nesse sentido o magistério de Medeiros²⁷:

Ou seja, para que o novo espaço participativo florescesse como campo de mudança e de decisões, foi preciso construir regras institucionais bem claras e mais democráticas, objetivando assentar os inovadores mecanismos participativos, valorizando a pluralidade de interesses e projetos políticos, e, portanto, indo além do ideal republicano da autodeterminação e definição do interesse comum.

A paridade cumpre, assim, função de contenção do poder fiscal. Isto é, ao invés de atribuir ao próprio Estado a palavra final em instância única, cria-se um ambiente deliberativo em que a Fazenda Pública é chamada a justificar racionalmente sua posição diante da crítica institucionalizada dos representantes dos contribuintes. Essa dinâmica, ainda que não elimine a desigualdade estrutural que permeia a relação tributária – marcada pela assimetria de poderes entre o Estado e o cidadão –, atenua seus efeitos ao instituir um espaço de equilíbrio procedimental que reforça a imparcialidade da decisão.

Há também uma dimensão simbólica que não pode ser negligenciada. O contribuinte, ao ver-se julgado por um órgão em que sua voz tem assento formal, ainda que mediada por representantes, reconhece maior legitimidade na decisão, mesmo quando desfavorável. Trata-se de uma experiência de cidadania fiscal, que vai além da estrita defesa de interesses individuais e alcança a construção de confiança institucional no PAT. Ausente essa legitimidade, é razoável supor que o resultado do julgamento recursal seria constantemente percebido como imposição autoritária, o que enfraqueceria a própria eficácia das decisões e fomentaria a judicialização excessiva.

Nesse ponto, cabe observar que apesar de se estar elencando *benéficas* ao contribuinte, colocando os conselhos paritários enquanto espaço democrático de exercício de cidadania fiscal, esses órgãos estão distantes de se destinar à defesa exclusiva dos contribuintes. Numa comparação entre as denominações do *novo* e *velho* CARF – antes Conselho de Contribuintes –, Botallo²⁸ consigna que

[...] a designação *Conselho de Contribuintes*, embora consagrada pelos quase oitenta anos de funcionamento do órgão, não primava – forçoso reconhecer-se – pela precisão.

É que, definitivamente, não se trata de um órgão destinado a atender apenas a interesses dos contribuintes (ou quem os represente) como, em uma avaliação superficial, a denominação poderia sugerir, mas, ao revés, de um colegiado paritário, onde a Fazenda Nacional tem – e sempre teve – destacado assento e predominante participação.

²⁷ MEDEIROS, André Antonio Araujo de. Os conselhos de contribuintes como espaços democráticos: um exercício de cidadania fiscal. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, v. 21, n. 10, p. 64, out. 2009. Disponível em: <https://core.ac.uk/reader/16014530>.

²⁸ BOTALLO, Eduardo Domingos. O CARF: a nova fisionomia do Conselho de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 13. São Paulo: Dialética, 2009. p. 76.

Portanto, olhando pelo prisma puramente semântico, a denominação ora adotada [Conselho de Administração de Recursos Fiscais] reflete, com muito mais rigor, as características da entidade.

Ainda assim, a inclusão de representantes dos contribuintes no processo decisório estimula a formação de um espaço público deliberativo, no qual argumentos técnicos e jurídicos são cotejados de maneira plural. Isso demonstra, inclusive, certa função pedagógica da paridade nos conselhos, obrigando os julgadores, num confronto argumentativo, a buscar consensos mínimos em torno de interpretações jurídicas, ao invés de se limitarem à imposição unilateral de entendimentos previamente cristalizados pela Administração.

Outro aspecto relevante reside na função contramajoritária da paridade. Em um contexto em que o Estado exerce seu poder de tributar em larga escala, garantindo recursos para o funcionamento das políticas públicas, seria natural que houvesse prevalência do interesse arrecadatório²⁹. No entanto, ao instituir colegiados paritários, o legislador reconhece que a proteção dos direitos do contribuinte deve ocupar espaço equivalente no processo de decisão, salvaguardando a estrutura contra o risco de captura da instância recursal pelo viés arrecadatório do Estado.

A experiência brasileira, materializada em órgãos como CARF e congêneres estaduais, demonstra que a paridade não é imune a críticas, sobretudo no que tange à qualidade técnica e à independência dos julgadores indicados. Todavia, a despeito das imperfeições, permanece evidente que a estrutura paritária amplia a transparência e a legitimidade do julgamento administrativo, mitigando a percepção de parcialidade que recairia sobre órgãos compostos exclusivamente por representantes estatais. Nesse sentido, o modelo, embora passível de aperfeiçoamento, continua sendo a solução institucional mais próxima da lógica democrática inaugurada pela CF/88.

Por fim, conforme observado das conclusões de Medeiros³⁰, pode-se afirmar que a relevância da composição paritária transcende os limites do PAT, traduzindo internalização, no plano infraconstitucional, de uma concepção mais ampla de democracia participativa, segundo a qual o exercício do poder estatal deve ser constantemente submetido à crítica e à participação da sociedade. Essa leitura encontra respaldo na formulação de Norberto Bobbio³¹ acerca da

²⁹ MEDEIROS, *op cit.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade:** para uma teoria geral da política. Trad. Marco Aurélio Nogueira, 14ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 2007.

expansão contemporânea da democracia, que não se restringe à esfera política tradicional, mas se estende à sociedade civil em suas múltiplas dimensões. Para o autor,

[...] as formas hodiernas de desenvolvimento da democracia não podem ser interpretadas como a afirmação de um novo tipo de democracia, **mas devem ser bem mais entendidas como a ocupação, por parte de formas até tradicionais de democracia, de novos espaços, isto é, de espaços até então dominados por organizações de tipo hierárquico ou burocrático.**

Daí a pergunta [...] "A democracia política foi e é até agora necessária para que um povo não seja governado despoticamente. Mas é também suficiente?" Até ontem ou anteontem, quando se queria dar uma prova do desenvolvimento da democracia num dado país, tomava-se como índice a extensão dos 156 direitos políticos, do sufrágio restrito ao sufrágio universal; mas sob este aspecto todo desenvolvimento ulterior não é mais possível [...] Hoje, quem deseja ter um indicador do desenvolvimento democrático de um país deve considerar não mais o número de pessoas que têm direito de votar, mas o número de instâncias diversas daquelas tradicionalmente políticas nas quais se exerce o direito de voto³². (destaquei)

Nessa perspectiva, a composição paritária nos órgãos de julgamento tributário representa manifestação concreta da democratização da sociedade civil, vez que insere práticas de deliberação compartilhada e de controle difuso do poder em um espaço historicamente marcado pela verticalidade e pela unilateralidade decisória do Estado. Para não avançar em digressões excessivamente teóricas, importa concluir, aqui, que o conselho paritário, portanto, é expressão dessa *ocupação de novos espaços pela democracia*, de que fala Bobbio; uma forma de poder ascendente, no qual a cidadania fiscal se realiza pela efetiva coparticipação na formação das decisões administrativas, para muito além do direito de defesa.

3.3. Limitação recursal por valor da demanda

Em que pese o caráter democrático da paridade nos órgãos a nível recursal, a ela vem sendo interpostos alguns óbices para o desfrute do contribuinte. A limitação recursal fundada no valor da demanda constitui técnica de filtragem processual que vem sendo utilizada no contencioso administrativo tributário brasileiro, tanto em âmbito federal quanto estadual. Sua lógica repousa na ideia de que litígios de menor expressão econômica não justificariam o acionamento de instâncias recursais superiores, que deveriam concentrar-se em controvérsias de maior impacto ou complexidade. Nesse desenho, a relevância econômica da causa se converte em critério de admissibilidade, delimitando o alcance do duplo grau de jurisdição administrativa.

O fundamento frequentemente invocado para essa restrição é a racionalização do sistema: ao impedir que recursos ascendam em casos de baixo valor, busca-se preservar a

³² *Ibid.* p. 156-157.

celeridade e desafogar órgãos colegiados de matérias reputadas de menor relevância. Todavia, a premissa de que pequenas causas seriam necessariamente simples ou desprovidas de densidade jurídica é questionável – premissa essa que se manifesta na própria nomenclatura normativa que institui um *contencioso administrativo de baixa complexidade* para litígios situados entre 60 e 1.000 salários mínimos.

É nesse sentido que lecionam Marinoni, Arenhart e Mitidiero. Ainda que estejam se referindo ao contencioso judicial civil, suas observações retratam essa compreensão generalizada de que o reduzido valor econômico conduziria, por si só, à menor complexidade da causa, conforme:

[...] Nessa linha, o duplo grau se torna uma boa desculpa para a parte que está com o bem litigioso nas mãos prolongar o seu benefício.
 [...] O Código de 2015 perdeu a oportunidade de estabelecer procedimento voltado a causas específicas – que se sucedem no cotidiano das pessoas, pertinentes a acidentes de veículo, locação, vizinhança, relações de consumo etc. – ou que não têm grande expressão econômica e dizem respeito a fatos dotados de menor complexidade técnica, cujo fecho se daria com a sentença de primeiro grau, sem a possibilidade de interposição de recurso de apelação³³. (destaquei)

Ainda quanto ao pressuposto de que litígios de baixo valor seriam, em regra, menos complexos, Newman formula uma indagação que merece reflexão³⁴: se a opção legislativa realmente se baseia nessa premissa, quais seriam, então, os fundamentos para que o órgão paritário seja reservado apenas às causas consideradas mais complexas? Pergunta que, em sua análise, permanece sem resposta, porém é suficiente para evidenciar que a associação automática entre valor econômico e complexidade processual não é suficiente, *per si*, para justificar a delimitação do acesso às instâncias colegiadas.

Na prática, parece o valor econômico da demanda não traduzir, de modo necessário, a complexidade jurídica da controvérsia. Processos de baixo valor podem reproduzir, com idêntica sofisticação argumentativa, as mesmas questões substanciais discutidas em litígios de grande monta; aqui, poderá ser notada uma distinção na quantidade de documentos a serem analisados. A eventual redução do volume probatório, porém, não implica diminuição da relevância jurídica da tese submetida a julgamento, tampouco autoriza concluir que essas causas seriam inadequadas ao controle colegiado e paritário do segundo grau administrativo. A

³³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Manual do processo civil [livro eletrônico]. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

³⁴ GOMES, Eduardo Newman de Mattera. **Limite de alçada para apreciação de recursos no âmbito de processo administrativo fiscal: mais uma ofensa ao princípio constitucional do favorecimento das pequenas empresas?** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2024, p. 143.

filtragem exclusivamente monetária, nesse sentido, corre o risco de transformar um indicador meramente quantitativo em barreira desproporcional à fruição das garantias processuais.

A discussão acerca do critério de filtragem em comento encontra paralelo no cálculo da taxa judiciária concernente às custas processuais no âmbito judicial. Isso porque ela, que possui como finalidade remunerar a atividade estatal desempenhada na tramitação do processo, tem seu valor fixado com base no valor da causa – ainda que este não guarde relação com o grau de esforço técnico, a quantidade de atos processuais ou a complexidade das tarefas desempenhadas pelos servidores e magistrados. Quer dizer, o dispêndio estatal exigido, seja em demandas de baixa ou alta expressão econômica, pode ser o mesmo. Nesse contexto, torna-se legítimo questionar em que medida o valor atribuído ao pedido pode servir como critério idôneo para mensurar o custo da prestação jurisdicional.

Aqui, não são necessários esforços para identificar a aproximação com o processo administrativo tributário. Em ambos os casos, o valor econômico opera como indicativo externo que não traduz o conteúdo jurídico do litígio nem o nível de análise requerido para sua solução. Como consequência é possível que sejam produzidas distinções artificiais, desconectadas da complexidade real das controvérsias, uma assimetria que evidencia não ser o critério econômico, isoladamente considerado, o mais apto para aferir a densidade jurídica do conflito, assim como indicam algumas discussões tangentes às custas judiciais no processo civil³⁵.

De todo modo, como já evidenciado, no plano constitucional o STF tem admitido a possibilidade de criação de ritos diferenciados, inclusive com supressão de instâncias, desde que respeitado o *devido processo legal*³⁶. Nessa linha, o critério econômico como filtro recursal não se apresentaria incompatível com a ordem constitucional. Ocorre ser fulcral que a limitação imposta observe parâmetros de proporcionalidade e não acarrete prejuízos desarrazoados a determinados grupos de contribuintes, quais sejam, aqueles que igualmente contribuem para a ordem econômica, porém de forma menos expressiva no todo, vez que não mantêm grandes estruturas empresariais que requerem vultosas movimentações – caso especial das micro e pequenas empresas.

Diante disso, a discussão ultrapassa a esfera técnica para situar-se no campo da ponderação constitucional. De um lado, a eficiência e a seletividade administrativa legitimam mecanismos de racionalização; de outro, a isonomia e a proteção conferida aos pequenos

³⁵ SACCHIS, Bianca Rocha; CEZNE, Andrea Narriman. A inconstitucionalidade da cobrança das custas processuais sobre o valor da causa perante a natureza jurídica tributária. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 45–61, jan./abr. 2009.

³⁶ Vide subtópico 2.2. *A tensão constitucional sobre o duplo grau de jurisdição administrativa*

contribuintes reclamam cautela diante de restrições que possam esvaziar o direito de defesa em face do Estado. O desafio, portanto, consiste em compatibilizar tais valores, de modo a assegurar que a limitação recursal por valor da demanda seja instrumento de eficiência sem comprometer a justiça do sistema.

4. ANÁLISE COMPARADA DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO NO PAT ESTADUAL

4.1. Metodologia da pesquisa legislativa: critérios e fontes

Com o fito de alicerçar a pesquisa, foi preciso um levantamento legislativo sistemático, voltado à identificação e análise das normas que regulamentam o PAT em todas as Unidades Federativas (UF) do Brasil, compreendendo os vinte e seis estados e o Distrito Federal. O ponto de partida metodológico consistiu na busca de diplomas legais que disciplinassem, de modo específico, o CAF em cada UF.

Em primeiro momento, a coleta das fontes normativas foi realizada por meio da consulta aos sítios eletrônicos oficiais das Secretarias de Estado da Fazenda (SEFAZ) e dos Diários Oficiais de cada ente federativo. A identificação da legislação vigente exigiu, em diversos casos, uma verificação cuidadosa, sobretudo no que se refere à consolidação de alterações legislativas posteriores à norma originária. Em estados cujos portais eletrônicos se encontravam instáveis, indisponíveis ou desatualizados – como ocorreu em Rondônia, Espírito Santo e Amapá – a pesquisa demandou esforço adicional, concretizado pelo contato telefônico direto com as respectivas Secretarias da Fazenda, a fim de assegurar a correta identificação da legislação em vigor.

Após a localização e validação das normas, procedeu-se à análise de aspectos considerados centrais para a compreensão da estrutura e do funcionamento do contencioso administrativo em cada ente, quais sejam: *(i)* a identificação dos órgãos responsáveis pelo julgamento em primeira e em segunda instância administrativa; *(ii)* a verificação dos recursos passíveis de interposição pelo contribuinte; e *(iii)* eventual existência de limites de alçada para o acesso à instância superior. Quando presentes, esses limites foram detalhados, observando-se a forma como foram fixados, em regra por meio da vinculação a unidades fiscais estaduais, e convertendo-se seus valores para reais, de modo a permitir a aferição prática da restrição imposta.

De forma secundária, também foram observadas as disposições referentes ao recurso de ofício. Isso porque, apesar de toda a expedição dar-se com vistas à limitação recursal com base em valores discutidos no Auto de Infração que estejam abaixo de uma margem à qual é dada

certa *relevância econômica*, percebeu-se, em momento posterior ao início do levantamento, que seria no mínimo interessante comparar com a margem de valores aos quais, de modo semelhante, passa-se a ser obrigatória a interposição de recurso de ofício, quando em detrimento da Fazenda Estadual.

Ato contínuo, os resultados foram sistematizados em documento próprio, no qual se registraram os diplomas normativos reguladores de cada UF, acompanhados de observações quanto aos dispositivos de maior relevância para o objetivo do estudo. Para fins de transparência metodológica, apresenta-se a seguir a consolidação da legislação vigente em cada estado e no Distrito Federal, acompanhada da indicação dos respectivos órgãos administrativos de julgamento – necessária a observação, nesse ponto, de que em algumas legislações a menção ao órgão administrativo dava-se de forma genérica.

Quadro 1 – Legislação consultada em cada UF

Estado/DF	Órgão Administrativo	Legislação Vigente
AC	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE)	Lei Complementar nº 413/2022
AL	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE)	Lei nº 6.771/2006
AM	Conselho de Recursos Fiscais (CRF)	Decreto nº 4.564/1979
AP	Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF)	Lei nº 400/1997
BA	Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF)	Decreto nº 7.629/1999
CE	Conat / Conselho de Recursos Tributários (CRT)	Lei nº 18.185/2022
DF	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Lei nº 4.567/2011; Decreto nº 33.269/2011
ES	Conselho Estadual de Recursos Fiscais	Lei nº 2.964/1974
GO	Conselho Administrativo Tributário (CAT)	Lei nº 16.469/2009
MA	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais	Lei nº 7.799/2002
MG	Conselho de Contribuintes	Decreto nº 44.747/2008
MS	Tribunal Administrativo Tributário (TAT)	Lei nº 2.315/2001
MT	Órgão de Julgamento de Processos Administrativos Tributários (OJPAT)	Lei nº 7.609/2001
PA	Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF)	Lei nº 6.182/1998
PB	GEJUP / Conselho de Recursos Fiscais (CRF)	Lei nº 10.094/2013
PE	CATE / Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE)	Lei nº 10.654/1991
PI	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Decreto nº 18.561/2019
PR	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF)	Lei nº 18.877/2016

Estado/DF	Órgão Administrativo	Legislação Vigente
RJ	Conselho de Contribuintes	Decreto nº 2.473/1979
RN	Conselhos de Recursos Fiscais	Decreto nº 13.796/1998
RO	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE)	Decreto nº 22.721/2018 (Anexo XII)
RR	Conselho de Recursos Fiscais	Lei nº 72/1994
RS	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)	Lei nº 6.537/1973
SC	Tribunal Administrativo Tributário (TAT)	Lei Complementar nº 465/2009
SE	Conselho de Contribuintes (CONTRIB-SE)	Lei nº 7.651/2013
SP	Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)	Lei nº 13.457/2009
TO	Contencioso Administrativo Tributário (CAT)	Lei nº 1.288/2001

Fonte: elaboração própria (2025).

Por fim, cumpre registrar que a análise realizada incide exclusivamente sobre o PAT instaurado a partir de Autos de Infração destinados à constituição de crédito tributário. Não foram objeto deste estudo os procedimentos administrativos derivados de pedidos de restituição, parcelamento, consultas tributárias, regimes especiais, apreensão de mercadorias ou quaisquer outras espécies procedimentais. Essa escolha buscou delimitar o corpo normativo e assegurar comparabilidade entre os entes federativos, focando o modelo recursal nas hipóteses em que efetivamente se discute o lançamento tributário.

4.2. Aspectos relevantes do PAT no âmbito estadual

Uma vez que o levantamento foi feito em demasiado estados, para evidenciar as análises acerca dos aspectos das normas reguladoras dos PATs em âmbito estadual, a exposição será feita em itens, na ordem em que ocorrido o levantamento, conforme:

- (i) Paraná (PR);
- (ii) Rio Grande do Sul (RS);
- (iii) Santa Catarina (SC);
- (iv) Espírito Santo (ES);
- (v) Minas Gerais (MG);
- (vi) Rio de Janeiro (RJ);
- (vii) São Paulo (SP);
- (viii) Distrito Federal (DF);
- (ix) Goiás (GO);
- (x) Mato Grosso (MT);

- (xi) Mato Grosso do Sul (MS);
- (xii) Alagoas (AL);
- (xiii) Bahia (BA);
- (xiv) Ceará (CE);
- (xv) Maranhão (MA);
- (xvi) Paraíba (PB);
- (xvii) Pernambuco (PE);
- (xviii) Piauí (PI);
- (xix) Rio Grande do Norte (RN);
- (xx) Sergipe (SE);
- (xxi) Acre (AC);
- (xxii) Amapá (AP);
- (xxiii) Amazonas (AM);
- (xxiv) Pará (PA);
- (xxv) Rondônia (RO);
- (xxvi) Roraima (RR);
- (xxvii) Tocantins (TO).

(i) Paraná (PR): a regulamentação atual decorre da Lei Estadual nº 18.877, de 27 de setembro de 2016. O PAT, segundo o art. 13 da referida lei, deve observar princípios fundamentais como publicidade, contraditório, ampla defesa, motivação e celeridade, assegurando ao sujeito passivo o direito de impugnar as exigências tributárias e recorrer das decisões desfavoráveis.

No julgamento em primeira instância, a competência para apreciar litígios é atribuída aos auditores fiscais da Coordenação da Receita do Estado; a decisão que determine nulidade, redução ou cancelamento do crédito tributário será submetida ao reexame necessário, desde que o montante envolvido supere determinados valores de alçada: 500 UPF/PR para o ICMS e 100 UPF/PR para o ITCMD e o IPVA (art. 51). Considerando o valor da Unidade Padrão Fiscal do Paraná (UPF/PR) fixada em fevereiro de 2025 em R\$ 141,62, tem-se que o reexame obrigatório ocorrerá para valores superiores a R\$ 70.810,00 (ICMS) e R\$ 14.162,00 (ITCMD/IPVA).

Em segunda instância, cabe ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF) apreciar os recursos cabíveis (art. 53), que incluem: reexame necessário, recurso ordinário, recurso de revisão, pedido de reforma de decisão e pedido de esclarecimento. O CCRF é estruturado de forma paritária, composto por representantes do Estado e dos contribuintes (art.

65 e 66), assegurando maior equilíbrio no julgamento das controvérsias. Importa destacar que, após declarações de inconstitucionalidade pelo Tribunal de Justiça do Estado, foi revogado o art. 52 da Lei nº 18.877/2016, que limitava o acesso do sujeito passivo ao CCRF a litígios superiores a 1.000 UPF/PR. Assim, atualmente não há restrição de valor para que o contribuinte interponha recurso administrativo ao órgão colegiado de segunda instância.

(ii) Rio Grande do Sul (RS): a disciplina do PAT encontra-se na Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, com diversas alterações posteriores. O julgamento em primeira instância ocorre na repartição fiscal de jurisdição do sujeito passivo (art. 24). Todavia, a Lei estadual estabelece hipóteses em que o julgamento se dá em primeira e única instância: nos casos em que o valor do auto de lançamento ou do pedido de restituição não ultrapasse 3.850 UPF-RS (art. 39-A). Considerando que a Unidade Padrão Fiscal do Rio Grande do Sul (UPF-RS) está fixada, para o corrente ano, em R\$ 27,13, esse limite corresponde a aproximadamente R\$ 104.490,50. Acima desse valor, assegura-se ao contribuinte o duplo grau de jurisdição, com possibilidade de recurso voluntário às Câmaras do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF).

Ainda, nos casos em que a decisão de primeira instância for contrária à Fazenda, impõe-se recurso de ofício, excetuando-se situações específicas previstas no art. 41, quais sejam, quando a importância pecuniária discutida não superar o montante de 3.850 UPFs-RS (R\$ R\$ 104.490,50); e quando a decisão se fundar unicamente no reconhecimento de erro de fato, ou versar exclusivamente sobre obrigação acessória.

. Em segunda instância, o julgamento compete ao TARF (art. 49), cujas decisões podem ser objeto de pedido de esclarecimento (art. 58 e 59) ou, ainda, de pedido de reconsideração e recurso extraordinário, este último cabível quando houver voto de desempate do presidente de câmara (art. 63). Verifica-se, portanto, que o Rio Grande do Sul mantém uma lógica de filtro por valor, afastando o duplo grau em litígios de menor expressão econômica, ao contrário do que ocorre no Paraná.

(iii) Santa Catarina (SC): a organização do contencioso fiscal encontra-se disciplinada pela Lei Complementar nº 465, de 3 de dezembro de 2009, que instituiu o Tribunal Administrativo Tributário (TAT/SC). O sistema é estruturado em duas instâncias: a primeira, composta por Julgadores de Processos Fiscais (art. 2º, I), escolhidos dentre auditores fiscais de reconhecida experiência e formação (art. 9º); e a segunda, composta por câmaras de julgamento colegiadas, formadas paritariamente por representantes da Fazenda e dos contribuintes (art. 10). Contra as decisões de primeira instância, é cabível recurso ordinário (art. 29), tanto pelo sujeito

passivo, no prazo de quinze dias, quanto de ofício, quando a decisão cancelar valor superior a R\$ 10.000,00.

O TAT também admite recurso especial (art. 30), cabível em caso de divergência jurisprudencial ou quando a decisão resultar de voto de desempate do presidente da câmara. Ademais, prevê-se a possibilidade de pedido de esclarecimento (art. 31), aplicável quando a decisão for omissa, contraditória ou obscura. Diferentemente do Rio Grande do Sul, a legislação catarinense não estabelece limites de alçada vinculados à unidade fiscal estadual para restringir o acesso à segunda instância. Assim, o sistema privilegia a plena revisão em duplo grau, assegurando meios recursais amplos.

(iv) Espírito Santo (ES): a disciplina do PAT encontra-se prevista na Lei nº 2.964, de 26 de novembro de 1974, com alterações posteriores. Para fins de cálculo de valores de alçada, a legislação estadual adota o Valor de Referência do Tesouro Estadual (VRTE), que, para o exercício de 2025, foi fixado em R\$ 4,7175, conforme Decreto nº 5.903-R, de 17 de dezembro de 2024. O julgamento em primeira instância é atribuído à autoridade administrativa indicada em regulamento (art. 193), cujas decisões podem ensejar recurso de ofício ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais quando cancelarem ou reduzirem o débito fiscal ou julgarem improcedente, ainda que parcialmente, o auto de infração (art. 195). Tal recurso de ofício, entretanto, só é cabível se o valor em discussão for igual ou superior a 560 UFIR's (as referências expressas em UFIR, unidade hoje extinta, ficam transformadas em quantidade de VRTE), isto é, R\$ 2.641,8. Quando o montante for inferior a esse patamar, o processo é imediatamente arquivado, sem possibilidade de revisão.

Paralelamente, ao sujeito passivo é assegurado o direito de recorrer ao Conselho Estadual de Recursos Fiscais das decisões de primeira instância (art. 196), ressalvada a hipótese de confissão da infração, caso em que o recurso é vedado (art. 197). Importa observar que a legislação não impõe restrição de valor para o acesso voluntário do contribuinte à segunda instância.

(v) Minas Gerais (MG): possui disciplina própria do CAF consolidada no Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008. Para o exercício de 2025, a Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais (UFEMG) foi fixada em R\$ 5,5310, nos termos da Resolução nº 5.850/2024. O PAT pode ser submetido a rito ordinário ou a rito sumário, este último aplicável a créditos tributários de menor valor – até 600.000 UFEMGs, ou R\$ 3.318.600 – ou a matérias de menor complexidade, como operações desacobertadas de documentação fiscal, aproveitamento indevido de crédito de ICMS ou pedidos de restituição de tributos pagos indevidamente (art. 150).

No rito sumário, a tramitação é simplificada e as decisões das Câmaras de Julgamento admitem apenas recurso de revisão quando fundadas em voto de qualidade (art. 151). Por sua vez, no rito ordinário, as decisões das Câmaras podem ser objeto de Recurso de Revisão à Câmara Especial quando houver voto de qualidade ou divergência jurisprudencial (art. 163).

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais é um órgão colegiado paritário, integrado por representantes da Fazenda Pública e de classes de contribuintes (art. 172), estruturado em três Câmaras de Julgamento, uma Câmara Especial e o Conselho Pleno. As Câmaras de Julgamento são compostas por quatro membros – dois representantes da Fazenda e dois dos contribuintes –, também assegurando equilíbrio na apreciação dos litígios. Logo, embora o decreto preveja limitações procedimentais quanto ao valor ou à natureza da matéria para definir o rito, nota-se que já em primeira instância o julgamento é atribuído a órgão colegiado paritário.

(vi) Rio de Janeiro (RJ): o sexto estado analisado possui regulamentação própria do PAT no Decreto nº 2.473, de 6 de março de 1979. Para o exercício de 2025, a Unidade Fiscal de Referência (UFIR-RJ) foi fixada em R\$ 4,7508, segundo Resolução SEFAZ nº 746/2024.

O sistema carioca se organiza em três instâncias administrativas: a primeira, composta por titulares das Inspetorias de Fiscalização, do Departamento de Operações Especiais e por Auditores Tributários da Junta de Revisão Fiscal (arts. 105 e 106); a segunda, pelo Conselho de Contribuintes; e a instância especial, atribuída ao Secretário de Estado de Fazenda (art. 105, III). Em primeira instância, as decisões desfavoráveis à Fazenda ensejam recurso de ofício (art. 108), cujo cabimento é obrigatório, inclusive em hipóteses de erro de fato ou de valores inferiores a 100.000 UFIR-RJ (cerca de R\$ 475.080,00 para 2025).

Da decisão de primeira instância também cabe recurso voluntário do sujeito passivo ao Conselho de Contribuintes (art. 121), sempre com efeito suspensivo. O Conselho, estruturado em Câmaras de julgamento paritárias, é responsável pelo exame em segunda instância, cujas decisões não admitem pedido de reconsideração (art. 120). Há, ainda, uma instância especial conferida ao Secretário de Estado de Fazenda (art. 124), que pode julgar recursos interpostos pelo Representante da Fazenda contra decisões do Conselho, aplicar equidade para fins de dispensa de penalidade ou mesmo avocar processos administrativos para decisão direta. Esse modelo confere peculiar amplitude de revisão à autoridade administrativa superior, permitindo que o Secretário atue como terceira instância extraordinária em matéria tributária.

(vii) São Paulo (SP): a disciplina atual encontra-se na Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009. Para fins de atualização monetária, a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP) publicou, por meio do Comunicado DICAR-88/24, de 17 de dezembro

de 2024, o valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP), fixado em R\$ 37,02 para o exercício de 2025.

O art. 53 da Lei nº 13.457/2009 estabelece que o julgamento em primeira instância é realizado em juízo singular, por julgadores tributários lotados nas Unidades de Julgamento (UJs), vinculadas às Delegacias Tributárias de Julgamento. Caso a decisão seja contrária à Fazenda Pública, haverá recurso de ofício: se o valor do débito fiscal for de até 20.000 UFESPs, isto é, R\$ 740.400, o recurso é encaminhado ao Delegado Tributário de Julgamento (art. 39); se for superior a esse patamar, o recurso será dirigido ao Tribunal de Impostos e Taxas – TIT (art. 46). Igualmente, se a decisão for desfavorável ao contribuinte, este poderá apresentar recurso: quando se tratar de débito até 20.000 UFESPs (R\$ 740.400), caberá recurso voluntário ao Delegado Tributário de Julgamento (art. 40); sendo o valor superior, caberá recurso ordinário ao TIT (art. 47).

Os julgamentos realizados pelo TIT são paritários, com Câmaras compostas por dois juízes servidores públicos e dois juízes contribuintes (art. 59). Já a Câmara Superior, integrada por 16 membros – oito representantes da Fazenda e oito dos contribuintes (art. 57) – aprecia os recursos especiais, interpostos tanto pela Fazenda quanto pelo sujeito passivo, quando demonstrado dissídio jurisprudencial (art. 49).

(viii) Distrito Federal (DF): possui disciplina prevista na Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011, regulamentada pelo Decreto nº 33.269, de 2011. Nos termos do art. 43, I, da lei, o julgamento em primeira instância é atribuído ao Subsecretário da Receita, enquanto a segunda instância é de competência do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) (art. 43, II).

Da decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo, cabe recurso voluntário ao TARF, no prazo de 30 dias (art. 51). Já se a decisão exonerar o sujeito passivo em crédito superior a R\$ 40.000,00, haverá reexame necessário (art. 52). O TARF é um órgão colegiado paritário, integrado por 14 conselheiros efetivos e igual número de suplentes, sendo sete representantes da Fazenda do DF e sete dos contribuintes, todos nomeados pelo Governador para mandatos de três anos, com recondução possível (art. 86).

Além disso, existe a possibilidade de recurso extraordinário ao Pleno do TARF (art. 97), cabível em três hipóteses: decisões não unânimes; decisões proferidas com voto de desempate contrário à legislação ou à evidência dos autos; ou decisões divergentes da jurisprudência consolidada. Assim, o sistema do Distrito Federal assegura amplo acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa, sem restrições de valor ao recurso voluntário do sujeito passivo.

(ix) Goiás (GO): aqui, o PAT é disciplinado pela Lei nº 16.469, de 16 de dezembro de 2009. O julgamento em primeira instância compete ao Julgador de Primeira Instância (art. 37,

I). Contudo, há hipóteses em que o processo é julgado em instância única, como ocorre nos autos de infração cujo valor atualizado do crédito tributário seja inferior ou igual a 60 salários mínimos na data da lavratura (art. 37, §2º, II). Considerando que o salário mínimo para o ano de 2025 está em R\$ 1518,00, isso equivale a R\$ 91.080. Importa destacar, no entanto, que o limite de 60 salários mínimos foi introduzido pela Lei nº 23.130, de 6 de dezembro de 2024, cuja redação passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2025. Até então, a legislação previa critério diverso, determinando o julgamento em instância única para autos de infração cujo valor atualizado do crédito tributário não excedesse a R\$ 72.492,58.

Nos demais casos, as decisões de primeira instância podem ser objeto de recurso voluntário do sujeito passivo (art. 39) ou de recurso de ofício quando contrárias à Fazenda Pública (art. 40), não havendo qualquer menção a um valor mínimo. Os julgamentos em segunda instância são realizados pelas Câmaras Julgadoras do Conselho Administrativo Tributário – CAT (art. 37, II), em sessões públicas (art. 37, §1º).

Contra decisão cameral, é cabível recurso ao Conselho Superior (art. 41), nas hipóteses de decisões não unânimes ou de divergência em relação à jurisprudência consolidada. Além disso, a lei prevê a possibilidade de revisão extraordinária (art. 43), destinada a situações excepcionais como erro de fato substancial ou decisões em instância única contrárias à jurisprudência anterior.

Observa-se, portanto, que a legislação goiana introduz restrição relevante ao acesso ao duplo grau de jurisdição: contribuintes autuados em valores iguais ou inferiores a 60 salários mínimos ficam limitados ao julgamento em instância única, sem possibilidade de recurso, ainda que mantida a previsão de recurso de ofício para a Fazenda Pública.

(x) Mato Grosso (MT): aqui, o PAT é disciplinado pela Lei nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001, que atualmente rege o Órgão de Julgamento de Processos Administrativos Tributários (OJPAT). Para fins de atualização monetária, a Portaria nº 038/2025-SEFAZ fixou, a partir de março de 2025, o valor da Unidade Padrão Fiscal do Estado de Mato Grosso (UPFMT) em R\$ 245,15.

De acordo com o art. 44 da Lei nº 7.609/2001, o OJPAT integra a estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda e tem por finalidade a distribuição da justiça fiscal na esfera administrativa. O órgão é composto por duas instâncias: a Unidade de Julgamento Singular (UJS), que exerce competência monocrática em primeira ou, em determinadas hipóteses, única instância (art. 48), e o Conselho Administrativo Tributário (CAT), responsável pelo julgamento em segunda instância (art. 52).

A UJS é integrada por fiscais de tributos estaduais, designados pelo Secretário de Estado da Fazenda, enquanto o CAT é formado por sete conselheiros titulares e igual número de suplentes, nomeados pelo Governador para mandatos de dois anos, assegurada a composição paritária entre Fazenda e contribuintes (art. 54).

O art. 84 do diploma normativo estabelece o reexame necessário: sempre que a decisão singular exonerar o sujeito passivo em valor superior a 500 UPFMT, ou R\$ 122.575,00, a matéria deve ser submetida ao CAT, independentemente de recurso voluntário. Por outro lado, o art. 89 garante ao contribuinte o direito de interposição de recurso voluntário no prazo de 30 dias contra decisão contrária a seus interesses. Ressalte-se, entretanto, que nos processos submetidos ao rito sumário – aplicável a litígios relativos ao ICMS lançado nos livros fiscais e não recolhido ou à estimativa simplificada – o julgamento é realizado em instância única pelo julgador monocrático (arts. 85 e 86), sem possibilidade de recurso. Assim, a legislação mato-grossense adota um modelo que assegura, em regra, o duplo grau de jurisdição administrativa, mas admite exceções relevantes em hipóteses de rito sumário.

(xi) Mato Grosso do Sul (MS): igualmente situado na Região Centro-Oeste, tem disciplina normativa é estabelecida pela Lei nº 2.315, de 25 de outubro de 2001. Para efeito de atualização monetária, a Resolução/SEFAZ nº 3.460/2025 fixou o valor da Unidade Fiscal Estadual de Referência (UFERMS) em R\$ 52,62 a vigorar no mês de agosto de 2025.

A primeira instância é composta por julgadores singulares, aos quais compete apreciar impugnações apresentadas contra autos de infração ou atos da administração tributária (art. 72). Caso a decisão exonere o contribuinte em valor superior ao limite fixado em regulamento, esteja fundada em reconhecimento de restituição ou ainda envolva análise de ilegalidade normativa, haverá reexame necessário (art. 76). Nesse cenário, o Decreto nº 10.677/2002 delimita hipóteses em que a decisão de primeira instância se torna definitiva, dispensando o reexame: (a) quando total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo e o crédito tributário desonerado corresponder a até duas mil UFERMS, isto é, R\$ 105.240,00; (b) quando reconhecer o direito à restituição do indébito, até o limite de duzentas UFERMS, ou R\$ 10.524,00.

O art. 79, por sua vez, assegura ao sujeito passivo o direito de interpor recurso voluntário, dotado de efeitos devolutivo e suspensivo, contra decisões desfavoráveis. A segunda instância é exercida pelo Tribunal Administrativo Tributário do MS (TAT-MS), que julga tanto os recursos voluntários quanto os casos submetidos ao reexame necessário (art. 85).

Além disso, a legislação sul-mato-grossense prevê o recurso especial (art. 94), cabível em hipóteses de divergência jurisprudencial, violação a súmula administrativa ou nulidade processual, o que revela uma terceira instância recursal de caráter restrito, voltada à

uniformização da jurisprudência administrativa. Nota-se que a legislação do Mato Grosso do Sul não estabelece hipóteses de julgamento em instância única, garantindo ao contribuinte amplo acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa.

(xii) Alagoas (AL): o décimo segundo estado da lista, localizado na Região Nordeste, tem o PAT regulamentado pela Lei nº 6.771, de 30 de dezembro de 2006. Para fins de atualização monetária, a Portaria SEFAZ nº 2075, de 27 de dezembro de 2024, fixou o valor da Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas (UPFAL) em R\$ 36,03 para o exercício de 2025.

A competência para julgamento em primeira instância é atribuída à Gerência de Julgamento – GJ (art. 28), enquanto a segunda instância é de competência do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE, que sucedeu o antigo Conselho Tributário Estadual (CTE). A legislação prevê dois ritos procedimentais: o ordinário e o especial. Este último é aplicável a litígios cujo valor do crédito tributário seja igual ou inferior a 1.000 UPFAL, o correspondente de R\$ 36.030, sendo caracterizado pela simplificação processual e pela restrição recursal: nesses casos, o sujeito passivo dispõe apenas da possibilidade de pedido de revisão dirigido ao titular da própria Gerência de Julgamento (art. 36, §1º, IV).

Fora dessas hipóteses, da decisão de primeira instância caberá recurso ordinário ao TATE (art. 46). Além disso, a lei prevê recurso especial ao Pleno do tribunal, cabível quando houver divergência de entendimentos entre suas Câmaras (art. 47). Nos casos em que a decisão de primeira instância seja contrária à Fazenda, aplica-se o reexame necessário, salvo se a importância pecuniária excluída for igual ou inferior a 1.000 UPFAL (art. 48, §2º), isto é, R\$ 36.030. Assim, observa-se que, embora a regra geral assegure o duplo grau de jurisdição administrativa em Alagoas, há limitação relevante para os litígios de menor valor, que ficam restritos a uma instância revisional interna da Gerência de Julgamento, sem acesso efetivo ao tribunal colegiado paritário.

(xiii) Bahia (BA): o PAT do estado tem disciplina normativa regulamentada pelo Decreto nº 7.629, de 1999. O órgão responsável pelo julgamento administrativo fiscal é o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), ao qual compete a apreciação dos processos contenciosos. O art. 176 dispõe que compete ao CONSEF, por meio das Juntas de Julgamento Fiscal, julgar em primeira instância os processos instaurados por auto de infração, e em instância única aqueles relativos à notificação fiscal, aplicável a créditos de valor inferior a R\$ 39.720,00. Essa previsão normativa representa uma limitação ao duplo grau de jurisdição administrativa, uma vez que, nesses casos, não há possibilidade de recurso ao colegiado.

Nos demais litígios, é cabível a interposição de recursos com efeito suspensivo, nos termos do art. 169: recurso voluntário do sujeito passivo contra decisões de primeira instância;

recurso de ofício, quando o valor exonerado for superior a R\$ 200.000,00, ou, ainda, por iniciativa do presidente do CONSEF em hipóteses de manifesta contrariedade à legislação, mesmo que em valores inferiores; pedido de reconsideração; e recurso extraordinário, interposto pela Procuradoria-Geral do Estado quando houver afronta à legislação, às provas dos autos ou à jurisprudência consolidada do conselho. Dessa forma, a estrutura recursal baiana garante possui restrição nos casos de notificação fiscal, em que o processo se encerra na primeira instância administrativa.

(xiv) Ceará (CE): a regulamentação do PAT é dada pela Lei nº 18.185, de 2022. De seu turno, a Instrução Normativa nº 155/2024 fixou o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará (Ufirce) em R\$ 6,02969 para o exercício de 2025.

O órgão de julgamento é o Contencioso Administrativo Tributário (Conat), integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, cuja competência é exercida em três graus: primeira instância, a cargo dos julgadores administrativos tributários vinculados à Célula de Julgamento de Primeira Instância (Cejul); segunda instância, atribuída às Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários (CRT); e instância especial, de competência da Câmara Superior.

O art. 71 prevê a aplicação do reexame necessário para decisões de primeira instância contrárias à Fazenda, salvo hipóteses específicas: quando o valor não ultrapassar 10 mil Ufirce, ou R\$ 60.296,9, quando houver pagamento integral do débito, quando a decisão aplicar súmula do CRT ou quando decorrer de alteração legislativa superveniente mais benéfica ao contribuinte. Já o art. 72 assegura ao sujeito passivo a possibilidade de interposição de recurso ordinário para as Câmaras de Julgamento contra decisões que lhe sejam desfavoráveis.

Por fim, o art. 73 estabelece a possibilidade de recurso extraordinário para a Câmara Superior, em caso de divergência jurisprudencial, com o objetivo de uniformizar a interpretação do direito. Destaca-se que a legislação cearense não impõe limitações de acesso ao segundo grau administrativo, assegurando ao contribuinte ampla defesa e recurso em instância colegiada.

(xv) Maranhão (MA): organiza seu PAT por meio da Lei nº 7.799, de 2002. O órgão responsável é o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, cuja competência se distribui entre autoridade singular de primeira instância e câmaras colegiadas de segunda instância, além do Tribunal Pleno. Nos termos do art. 189, o julgamento em primeira e segunda instâncias compete ao Tribunal, cabendo aos julgadores singulares a apreciação inicial e às câmaras o julgamento dos recursos.

O art. 201 prevê o direito de interposição de recurso voluntário pelo contribuinte contra decisões de primeira instância, com efeito suspensivo. Já o art. 205 institui o recurso de ofício, obrigatório quando a decisão singular for favorável ao sujeito passivo em valor superior a 100 salários mínimos (R\$ 151.800,00), além de prever o recurso de revista, cabível em hipóteses de divergência jurisprudencial, que é apreciado pelo Tribunal Pleno mediante admissibilidade da presidência.

Diferentemente da Bahia, a legislação maranhense não traz qualquer previsão de julgamento em instância única, nem limitações ao acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa, assegurando ao contribuinte a possibilidade de recurso em todos os litígios contenciosos.

(xvi) Paraíba (PB): a disciplina normativa encontra-se regulamentada pela Lei nº 10.094, de 2013. De acordo com o art. 32 do referido diploma, assegura-se ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório no âmbito do PAT, que, segundo o art. 54, desenvolve-se ordinariamente em duas instâncias. O art. 73 atribui à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP) a competência para o julgamento em primeira instância, sendo cabível recurso voluntário com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos Fiscais (CRF), no prazo de 30 dias, quando a decisão for contrária ao sujeito passivo (art. 77). Já o artigo 80 prevê a interposição de recurso de ofício, em hipóteses de decisão desfavorável à Fazenda Estadual, ressalvadas as situações em que o valor exonerado não ultrapasse mil UFR/PB, quando houver pagamento integral do débito ou quando a decisão se fundamentar em dispositivo legal que importe em remissão ou anistia. Considerando que a Portaria nº 00016/2025/SEFAZ atualizou o valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado da Paraíba (UFR/PB) para R\$ 68,74, então o valor mencionado corresponde a R\$ 68.740,00.

As decisões do CRF são definitivas, mas sujeitas a hipóteses recursais específicas previstas em seu Regimento Interno (art. 81). Além disso, o art. 84 institui o recurso de ofício para o Conselho Pleno do CRF, quando a decisão de câmaras de julgamento for contrária à Fazenda Estadual, salvo nas hipóteses de valor inferior a quatro mil UFR/PB (R\$ 274.960,00), recolhimento integral do crédito, fundamento legal em remissão ou anistia, ou decisão unânime. Dessa forma, a legislação paraibana consagra de modo explícito o duplo grau de jurisdição administrativa, sem impor limitações de acesso ao segundo grau de julgamento.

(xvii) Pernambuco (PE): por sua vez, possui a Lei nº 10.654, de 1991, enquanto legislação de regência. O julgamento administrativo é realizado no âmbito do Contencioso Administrativo-Tributário Estadual (CATE), pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado (TATE).

O art. 41 da Lei assegura ao sujeito passivo o direito de impugnação contra o lançamento, sendo a defesa dirigida ao Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual (JATTE), integrante da primeira instância do CATE. A partir de 1º de maio de 2019, a competência para julgamento foi distribuída entre os JATTEs (primeira instância), as Turmas Julgadoras do TATE (segunda instância) e o Tribunal Pleno do TATE (instância especial), conforme art. 65. As Turmas funcionam de maneira colegiada, sendo competentes para julgar recursos e reexames necessários (art. 73).

O art. 74 prevê dois tipos de recurso: o ordinário, interponível tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda Estadual, e o especial, cabível em hipóteses de divergência jurisprudencial ou de modificação da decisão de primeira instância por maioria (art. 78-A). É previsto, ainda, o reexame necessário, aplicável quando decisões favoráveis ao contribuinte envolvam valores superiores a R\$ 186.823,32 para 2025 ou quando autorizem restituição de tributos – montante que está estabelecido no Decreto nº 18.845/1995 e alterações, e no Decreto nº 41.297/2014, sendo atualizado anualmente.

Dessa forma, o sistema pernambucano garante o duplo grau de jurisdição, além de uma terceira instância, destinada à uniformização da jurisprudência administrativa tributária, sem que a legislação imponha limitações ao acesso ao segundo grau de julgamento.

(xviii) Piauí (PI): enquanto décimo oitavo estado estudado tem-se o Piauí, cuja disciplina normativa está prevista no Decreto nº 18.561, de 2019; no mais, o Decreto nº 23.474, de 2024, fixou a Unidade Fiscal de Referência do Estado (UFR-PI) em R\$ 4,74 para o exercício de 2025.

Nos termos do art. 43, o julgamento administrativo é realizado pelo Corpo de Julgadores da Secretaria da Fazenda (COJUL), em primeira instância, e pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), em segunda instância. O art. 56 estabelece a competência do TARF para o julgamento em grau recursal, organizando-se em câmaras especializadas, com deliberação por maioria simples, sendo atribuído ao presidente o voto de qualidade em caso de empate.

Os recursos cabíveis estão elencados no artigo 94: voluntários, de ofício, de revista e os relacionados a consultas administrativas ou pedidos de restituição. Conforme assegurando pelo art. 96, é direito do contribuinte interpor recurso voluntário contra decisão contrária, no prazo de 30 dias. O art. 97 determina que a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício ao TARF quando a decisão exonerar tributos de valor superior a 15 mil UFR-PI, equivalente a R\$ 71.100,00.

Além disso, o art. 99 prevê o recurso de revista, interponível tanto pelo sujeito passivo quanto pela Fazenda em hipóteses de divergência jurisprudencial. Ainda, o art. 129 atribui ao Tribunal Pleno a competência para julgar recursos quando o valor do ICMS lançado for superior a um milhão de UFR-PI, isto é, R\$ 4.740.000,00. Assim, a legislação piauiense também adota o duplo grau de jurisdição administrativa, com previsão expressa de recursos voluntários e obrigatórios, e ainda uma instância especial de revisão, sem restrições de acesso à segunda instância.

(xix) Rio Grande do Norte (RN): o décimo nono estado estudado possui disciplina normativa do PAT regulamentada pelo Decreto nº 13.796, de 1998. O art. 109 dispõe que a competência para julgamento em primeira instância é atribuída ao auditor fiscal integrante da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais. Contra decisões dessa instância, admite-se recurso voluntário do sujeito passivo, com efeito devolutivo e suspensivo, no prazo de trinta dias (art. 115), ou recurso de ofício quando a decisão importar em exoneração de crédito tributário ou penalidade superior a R\$ 15.000,00 (art. 114).

Os recursos são remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, órgão colegiado responsável pelo julgamento em segunda instância administrativa (art. 117 e art. 120). O Decreto ressalva que não compete ao Conselho apreciar a constitucionalidade ou legalidade de leis, salvo quando já reconhecida por reiteradas decisões do STJ ou decisão definitiva do STF.

Importante destacar, ainda, a existência de rito sumário, previsto no art. 132, pelo qual autos de infração ou notificações de lançamento relativos a imposto regularmente escriturado são encaminhados diretamente à Procuradoria da Dívida Ativa, independentemente de impugnação, constituindo exceção ao processamento do contencioso administrativo.

(xx) Sergipe (SE): na troca da dezena, Sergipe surge como o vigésimo estado estudado, cuja disciplina normativa é dada pela Lei nº 7.651, de 2013; noutro giro, a Portaria SEFAZ nº 171, de 16 de junho de 2025, fixou a Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe (UFP/SE) em R\$ 73,43.

O PAT, de acordo com o art. 4º da Lei, desenvolve-se em três instâncias. Em primeira instância, o julgamento é realizado por servidor do Fisco Estadual designado por ato do Secretário da Fazenda (art. 48). Nessa fase, admite-se ainda o pedido de revisão à própria Comissão de Julgamento, no prazo de quinze dias, nos casos em que o crédito tributário seja de valor igual ou inferior a 671 vezes a UFP/SE (art. 50-A), isto é, R\$ 49.271,53. Em segunda instância, cabe recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe (CONTRIB/SE), no mesmo prazo de quinze dias (art. 51), bem como o reexame necessário

quando a decisão de primeira instância for desfavorável à Fazenda em valor igual ou superior a 671 vezes a UFP/SE (art. 53), ou R\$ 49.271,53.

As causas de valor inferior seguem disciplina distinta: aquelas entre 100 e 671 vezes a UFP/SE, que varia entre R\$ 7.343,00 e R\$ 49.271,53, retornam à própria Comissão de Julgamento em novo exame; já aquelas de valor inferior a 100 vezes a UFP/SE (R\$ 7.343,00) não estão sujeitas a reexame necessário.

O julgamento de segunda instância compete a uma das Câmaras do CONTRIB/SE, enquanto a terceira instância é exercida pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais (CONSUREF) (art. 54). Nessa fase, é cabível o recurso especial e o pedido de reconsideração, este último podendo ser interposto, inclusive, pela Subsecretaria da Receita Estadual em qualquer tempo, desde que comprovada a improcedência do crédito ou a nulidade do lançamento (art. 60).

Aqui, importa observar que apesar do Pedido de Revisão à própria Câmara Julgadora (para lides que representem até 671 UFP/SE) na redação parecer mais vir como faculdade do contribuinte do que obrigação, interpretou-se como um limitador recursal ao Conselho. *In verbis*, o dispositivo:

Art. 50-A Cabe Pedido de Revisão à própria Comissão de Julgamento de 1ª Instância, dos autos de infração por ela julgados, quando contrárias ao autuado, no prazo de 15 (quinze) dias, quando o crédito tributário represente até 671 (seiscentos e setenta e uma) vezes o valor da UFP/SE.

[...]

§ 3º Na hipótese do “caput” deste artigo o processo deve ser distribuído para julgador distinto do que proferiu a primeira decisão.

Assim, vê-se que a legislação sergipana impõe limites de valor para o acesso do contribuinte à instância recursal plena.

(xxi) Acre (AC): o PAT no estado é atualmente regulamentado pela Lei Complementar Estadual nº 413, de 2022. A decisão de primeira instância, nos termos do art. 60, é proferida pelo Diretor de Administração Tributária. Contra essa decisão cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, dirigido à segunda instância administrativa (art. 64). Além disso, o art. 66 prevê o recurso de ofício, também com efeito suspensivo, em casos de decisão contrária à Fazenda Pública, salvo hipóteses expressamente dispensadas, como nas situações em que o valor seja inferior a R\$ 40.000,00, haja prescrição ou decadência, ocorra concordância do autuante, ou haja provas de recolhimento ou remissão legal.

Em segunda instância, o julgamento é realizado pelo Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE), que também possui competência para uniformizar jurisprudência administrativa mediante o recurso de revista, cabível quando houver divergência entre decisões

sobre a interpretação da legislação tributária (art. 75). O recurso de revista é apreciado pelo Pleno do TATE, que decide quanto ao cabimento e mérito (art. 77). A legislação acreana, portanto, assegura o duplo grau de jurisdição administrativa e cria instância especial de revisão jurisprudencial, sem impor limitações ao acesso do contribuinte ao segundo grau de julgamento.

(xxii) Amapá (AP): a disciplina normativa é dada pela Lei nº 400, de 1997. De acordo com o art. 173, o processo de determinação e exigência dos créditos tributários deve observar o contraditório e a ampla defesa, assegurando ao sujeito passivo a utilização dos recursos inerentes. Em primeira instância, a competência para o julgamento é atribuída à Junta de Julgamento do Processo Administrativo Fiscal (JUPAF), conforme art. 197, enquanto a segunda instância é de responsabilidade do Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF).

O art. 205 prevê a interposição de recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, no prazo de trinta dias contados da ciência da decisão. Além disso, segundo o art. 206, é cabível o recurso de ofício, também com efeito suspensivo, sempre que a decisão contrária à Fazenda Estadual envolver valor superior a 5.000 Unidades Padrão Fiscal (UPF) vigentes na data do lançamento. Esse valor equivale a R\$ 23.401,00, segundo o Demonstrativo de Consolidação das UPF/AP, que estabeleceu, para o mês de agosto, o valor de R\$ 4,6802 para a UPF/AP.

O CERF é composto por até nove membros efetivos, sendo cinco representantes da Fazenda Estadual e quatro representantes dos contribuintes, todos nomeados pelo Governador do Estado para mandato de dois anos, conforme artigo 209. Ressalte-se que a lei não estabelece qualquer restrição de valor para o acesso do contribuinte à segunda instância administrativa.

(xxiii) Amazonas (AM): o PAT encontra-se regulamentado pelo Decreto nº 4.564, de 1979. Segundo o art. 3º do diploma, o processo tributário-administrativo se desenvolve em duas instâncias, assegurando a apreciação e decisão das controvérsias surgidas entre o sujeito passivo e a Fazenda Estadual.

Em primeira instância, o julgamento compete ao Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, designado pelo Secretário de Estado da Fazenda, nos termos do art. 28. Já em segunda instância, os recursos são apreciados pelo Conselho de Recursos Fiscais (CRF), conforme art. 33. O Decreto prevê a possibilidade de recurso voluntário, recurso de ofício, recurso de revista e pedido de reconsideração. Quanto ao recurso de ofício, o art. 101 determina sua interposição obrigatória sempre que a decisão de primeira instância for contrária à Fazenda, ressalvadas

hipóteses de dispensa, como nos casos em que o valor excluído não ultrapasse o equivalente a três Unidades Básicas de Avaliação (UBA)³⁷.

Além disso, o art. 109 admite, contra os acórdãos do CRF, tanto o pedido de reconsideração quanto o recurso de revista, configurando, assim, uma instância revisora adicional. A legislação, portanto, assegura o duplo grau de jurisdição administrativa, sem prever qualquer limitação de acesso ao Conselho por parte dos contribuintes.

(xxiv) Pará (PA): enquanto vigésimo quarto estado, o Pará tem o PAT regulamentado pela Lei nº 6.182, de 1998. Nos termos do art. 24, a competência para julgamento em primeira instância é atribuída ao Diretor da Julgadoria de Primeira Instância, que pode delegá-la a auditores fiscais designados pelo Secretário da Fazenda. Em segunda instância, o julgamento cabe ao Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF), nos termos do art. 35.

Da decisão de primeira instância contrária à Fazenda Pública, a autoridade julgadora deve recorrer de ofício, com efeito suspensivo, salvo se o valor em discussão não ultrapassar 8.801 Unidades Fiscais de Referência (UFIR)³⁸, ou nas hipóteses de erro de fato e obrigação acessória, conforme art. 30.

Contra decisões desfavoráveis ao sujeito passivo, cabe recurso voluntário, também com efeito suspensivo, dirigido ao TARF, nos termos do art. 32. O tribunal é estruturado em câmaras de julgamento, compostas paritariamente por representantes da Fazenda Estadual e dos contribuintes. Além do recurso voluntário e do recurso de ofício, a lei paraense prevê o recurso de reconsideração (art. 46) e o recurso de revisão (art. 47), este último cabível quando houver divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes câmaras.

Observa-se, portanto, que a legislação estadual não impõe restrições de valor para a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte, assegurando o duplo grau de jurisdição administrativa e uma instância revisora destinada à uniformização da jurisprudência.

(xxv) Rondônia (RO): aqui, a legislação administrativa tributária é regulamentada atualmente pelo Anexo XII do Decreto nº 22.721, de 2018, previsão dada por meio que não se observou em qualquer outro estado – isto é, por Anexo.

Segundo o art. 13 do referido anexo, o PAT se desenvolve em duas instâncias, assegurando a instrução, apreciação e julgamento das controvérsias entre sujeito passivo e Administração Tributária. O julgamento em primeira instância é atribuído a unidades de

³⁷ Ainda há incerteza quanto ao valor da UBA expresso em real. Ela posteriormente foi substituída pela UFIR na proporção de 1 para 55,7, porém a UFIR foi extinta.

³⁸ Aqui há, também, uma incerteza em relação aos valores em reais, vez que a UFIR já foi extinta, e, atualmente, apenas a Unidade Padrão Fiscal (UPF-PA) é regulamentada.

juízo compostas por Auditores Fiscais de Tributos Estaduais (AFTEs), nos termos do art. 56. Contra decisão desfavorável ao contribuinte, cabe recurso voluntário, no prazo de trinta dias, perante o próprio TATE (art. 60). Em contrapartida, caso a decisão seja contrária à Fazenda Pública, impõe-se o recurso de ofício, com efeito suspensivo, excetuadas as hipóteses em que o valor excluído não ultrapassar trezentas Unidades Padrão Fiscal de Rondônia (UPF/RO), conforme art. 58, valor que remonta R\$ 35.742,00, segundo a Resolução nº 4/2024/GAB/CRE, que determinou, para o exercício de 2025, que a UPF/RO será de R\$ 119,14.

O julgamento em segunda instância é realizado pelas Câmaras do TATE, cuja composição é paritária: metade dos julgadores representa a Fazenda Estadual (AFTEs ativos com pelo menos dez anos de exercício), e a outra metade é composta por representantes indicados pelos setores produtivos, mediante listas encaminhadas por entidades como a Federação do Comércio e a Federação das Indústrias (Decreto nº 9.157/2000, arts. 7º e 9º).

Ademais, a legislação rondoniense prevê recursos excepcionais: o recurso revisional (art. 67), cabível diante de divergência jurisprudencial entre câmaras, e o recurso especial (art. 68), submetido à Câmara Plena quando houver violação de lei ou da prova dos autos. O sistema do TATE, portanto, garante não apenas o duplo grau de jurisdição administrativa, mas também mecanismos voltados à uniformização da jurisprudência tributária estadual.

(xxvi) Roraima (RR): encaminhando-se para o final da lista, o vigésimo sexto estado examinado tem o PAT regulamentado pela Lei nº 72, de 1994. O contencioso é estruturado em duas instâncias (arts. 2º e 5º). Em primeira instância, a competência para apreciação é atribuída à Divisão de Procedimentos Administrativos Fiscais, que compreende serviços de instrução e julgamento processual. Já em segunda instância, os recursos são apreciados pelo Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de composição paritária formado por oito conselheiros titulares e igual número de suplentes, sendo três representantes da administração fazendária, dois parlamentares indicados pela Assembleia Legislativa e três representantes dos contribuintes (art. 13).

O art. 21 estabelece a possibilidade de recurso voluntário pelo sujeito passivo contra decisão desfavorável, bem como a interposição obrigatória de recurso de ofício por parte dos julgadores de primeira instância quando a decisão lhe for contrária. Já o art. 90 distingue diferentes ritos procedimentais – sumaríssimo, sumário e ordinário – a depender da natureza do processo; para o estudo em apresso, no entanto, em que se analisa apenas o processo decorrente de impugnação de auto de infração, o rito sempre será ordinário.

Vê-se, portanto, que não há, na legislação estadual, qualquer menção a limitações de valor para o acesso do contribuinte à segunda instância, assegurando-se, assim, o duplo grau de jurisdição administrativa sem restrições de ordem quantitativa.

(xxvii) Tocantins (TO): finalmente, ao final analisou-se o estado de Tocantins, que encontra disciplina normativa pela Lei nº 1.288, de 2001. O contencioso administrativo tributário estadual é composto pelos Julgadores de Primeira Instância, pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (COCRE), pela Secretaria Executiva, pela Representação Fazendária, pela Assessoria Técnica, além de funções específicas como o Revisor de Segunda Instância (art. 2º).

O art. 41 dispõe que a fase contenciosa se instaura com a impugnação ao auto de infração, cabendo recurso voluntário ao COCRE contra decisão desfavorável (arts. 42 e 50). Em primeira instância, a apreciação é realizada por julgadores designados pelo Secretário da Fazenda, enquanto em segunda instância o julgamento compete ao COCRE (art. 51). Esse conselho possui composição mista: atualmente é integrado por sete conselheiros representantes da Fazenda Estadual e cinco representantes dos contribuintes, escolhidos a partir de listas tríplexes encaminhadas por entidades de classe (art. 4º, com redação da Lei nº 4.668, de 2025).

A legislação prevê ainda a interposição de recurso de ofício sempre que a decisão de primeira instância for desfavorável à Fazenda Pública e o valor do crédito tributário em litígio ultrapassar R\$ 5.000,00 (arts. 56 e 58). Além disso, introduziu-se a figura dos recursos repetitivos, por meio dos quais os recursos voluntários e de ofício que tratem da mesma tese jurídica devem receber solução uniforme, a fim de assegurar celeridade e coerência decisória (art. 54-A).

Assim como em Roraima, não há qualquer menção a limites para o acesso do contribuinte à segunda instância administrativa, reafirmando a observância do duplo grau de jurisdição.

4.2.1. Quadro comparativo entre as Unidades Federativas

Com vistas a permitir um análise sintetizada dos principais aspectos analisados, buscou-se elaborar um quadro comparativo (Quadro 2), constando *(i)* a existência de duas instâncias de julgamento; *(ii)* como se dá o julgamento em primeira instância; *(iii)* se há limitação para a interposição de recurso pelo contribuinte, e qual a limitação – aqui, importa observar que os valores apontados tratam-se daqueles a partir dos quais o contribuinte adquire o direito de interpor recurso à segunda instância, isto é, o *valor de alçada*; *(iv)* a existência de

obrigatoriedade de interposição de recurso de ofício quando a decisão for desfavorável à Fazenda Pública; e (v) a composição do órgão administrativo.

Quadro 2 – Quadro comparativo entre as UFs

Estado	Julgamento em 1ª Instância	Existência de 2 instâncias de julgamento	Limitação	Obrigatoriedade de RN quando favorável	Composição do Órgão Administrativo
PR	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, ICMS > R\$ 70.810 / ITCMD/IPVA > R\$ 14.162	Colegiado, com paridade
RS	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 104.490	Sim, quando > 104.490	Colegiado, com paridade
SC	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 10.000	Colegiado, com paridade
ES	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 2.641,80	Colegiado, com paridade
MG	Colegiado, com paridade	Sim, ambas paritárias	> R\$ 3.318.600 (rito ordinário)*	Sim, quando por voto de qualidade	Colegiado, com paridade
RJ	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim	Colegiado, com paridade
SP	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 740.400	Sim, em autos > R\$ 740.400	Colegiado, com paridade
DF	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 40.000	Colegiado, com paridade
GO	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 91.080	Sim	Colegiado, com paridade
MT	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	ICMS lançado e não recolhido ou estimativa simplificada (rito sumário)	Sim, quando > R\$ 122.575	Colegiado, com paridade
MS	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 105.240	Colegiado, com paridade
AL	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 36.030	Sim, quando > R\$ 36.030	Colegiado, com paridade
BA	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 39.720	Sim, quando > R\$ 200.000	Colegiado, com paridade
CE	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 60.296,9	Colegiado, com paridade
MA	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 151.800	Colegiado, com paridade
PB	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 68.740	Colegiado, com paridade
PE	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 186.823,32	Colegiado, com paridade

Estado	Julgamento em 1ª Instância	Existência de 2 instâncias de julgamento	Limitação	Obrigatoriedade de RN quando favorável	Composição do Órgão Administrativo
PI	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 71.100	Colegiado, com paridade
RN	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 15.000	Colegiado, com paridade
SE	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 49.271,53	Sim, quando > R\$ 49.271,53	Colegiado, com paridade
AC	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 40.000	Colegiado, com paridade
AP	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 23.401	Colegiado, sem paridade
AM	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 3 UBA**	Colegiado, com paridade
PA	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > 8.801 UFIR**	Colegiado, com paridade
RO	Colegiado, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 35.742	Colegiado, com paridade
RR	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim	Colegiado, com paridade
TO	Monocrático, por fiscais	Sim	Não há	Sim, quando > R\$ 5.000	Colegiado, sem paridade

* Também se aplica para aqueles que, independentemente do valor, relacionem-se às infrações previstas no artigo 150, II do Decreto Estadual nº 44.747, de 2008.

** Não foi possível determinar o valor preciso em reais.

Fonte: elaboração própria (2025).

De início, vale ressaltar que o quadro foi alicerçado pelo comparativo promovido por Gomes em seu estudo sobre o PAT em dez entes federados³⁹. Prosseguiu-se, por óbvio, a algumas supressões e acréscimos, de forma a especificar os valores de alçada, acrescentar uma análise quanto ao reexame necessário obrigatório, e ignorar aspectos relativos ao voto de qualidade, que não foi objeto do estudo ora apresentado.

A coluna tangente à limitação, conforme adiantado, trata-se dos valores de alçada, convertidos em reais, a partir dos quais o contribuinte adquire o permissivo de ver seu recurso admitido em segunda instância com organização paritária. Noutras palavras, valores iguais ou abaixo daqueles evidenciados enfrentam uma barreira de acesso, estando restritos ao julgamento por representantes do Fisco, isto é, à exceção de Minas Gerais. Convém anotar que

³⁹ GOMES, Eduardo Newman de Mattera. **Limite de alçada para apreciação de recursos no âmbito de processo administrativo fiscal: mais uma ofensa ao princípio constitucional do favorecimento das pequenas empresas?** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2024, p. 124-125.

os referidos valores são geralmente relativos ao valor do auto de infração impugnado na data da lavratura; é a “importância pecuniária” discutida nos autos. Alguns estados mantêm disposição mais genérica, apenas fazendo referência ao valor do crédito tributário exigido, conforme vê-se no Quadro 3.

Quadro 3 – Valores de alçada nos PATs estaduais

UF	Legislação Vigente	Dispositivo <i>in verbis</i>
RS	Lei nº 6.537/1973	Art. 39-A. Será realizado, em primeira e única instância, o julgamento do processo: (Redação dada pela Lei n.º 15.576/20) I - que tratar de impugnação de Auto de Lançamento, cujo valor, na data de lavratura, não ultrapasse o montante de 3.850 UPF-RS; (Redação dada pela Lei n.º 15.576/20)
MG	Decreto nº 44.747/2008	Art. 150. O rito sumário aplica-se ao: I - PTA com valor igual ou inferior a 600.000 (seiscentas mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs); § 1º Para os fins do disposto no inciso I do caput, será considerado o somatório das parcelas relativas ao tributo, multas e juros na data de lavratura do AI.
SP	Lei nº 13.457/2009	Artigo 40 - Da decisão favorável à Fazenda Pública do Estado no julgamento da defesa, em que o débito fiscal exigido na data da lavratura do auto de infração corresponda a até 20.000 (vinte mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs, poderá o autuado interpor recurso voluntário, dirigido ao Delegado Tributário de Julgamento. (NR) - "Caput" com redação dada pela Lei nº 16.498, de 18/07/2017.
GO	Lei nº 16.469/2009	Art. 37. O julgamento do Processo Contencioso Fiscal compete: I - ao Julgador de Primeira Instância, quando ocorrer: § 2º Na hipótese do inciso I do caput, o processo deve ser julgado em instância única, quando se referir a: (NOVA REDAÇÃO PELO ART. 1º DA LEI Nº 23.130 DE 06.12.24) II - auto de infração com o valor atualizado do crédito tributário inferior ou igual a 60 (sessenta) salários mínimos, na data de sua lavratura.
AL	Lei nº 6.771/2006	Art. 36. Aos processos administrativos tributários decorrentes de Auto de Infração aplicar-se-ão os seguintes procedimentos: II – especial, quando o valor do crédito tributário exigido seja igual ou inferior a 1.000 (mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado de Alagoas – UPFAL. § 3º O procedimento especial será convertido em ordinário, no caso de ser requisitada ou deferida diligência ou perícia de que resulte majoração do crédito tributário para valor monetário superior a 1.000 (mil) UPFAL.
BA	Decreto nº 7.629/1999	Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória.

SE	Lei nº 7.651/2013	Art. 50-A Cabe Pedido de Revisão à própria Comissão de Julgamento de 1ª Instância, dos autos de infração por ela julgados, quando contrárias ao autuado, no prazo de 15 (quinze) dias, quando o crédito tributário represente até 671 (seiscentos e setenta e uma) vezes o valor da UFP/SE.
----	-------------------	---

Fonte: elaboração própria (2025).

Ainda no tocante à coluna de limitação, convém reforçar que o caso de Minas Gerais, ainda que imponha limite de alçada, em valores, inclusive, extremamente altos quando comparados com os demais, mantém o julgamento por paridade em ambas as instâncias. O rito sumário, aplicável aos processos abaixo do montante de R\$ 3.318.600,00, que inclui multas e juros na data da lavratura do AI, exclui a possibilidade de saneamento, instrução e parecer de mérito pela Assessoria do Conselho de Contribuintes; determina a repartição fazendária como responsável por cumprir diligências, despachos interlocutórios ou perícias; e prevê que da decisão da Câmara de Julgamento cabe apenas recurso de revisão quando houver decisão proferida pelo voto de qualidade.

Vê-se que das 27 UFs abordadas, 8 mantêm restrições de acesso à segunda instância, dos quais 7 se utilizam do aspecto econômico, determinando valores de alçada; destes, 6 impedem efetivamente o acesso do pequeno contribuinte a um julgamento por órgão paritário. Explica-se: o estado do Mato Grosso determina o julgamento em instância única aos litígios tributários relativos a (i) ICMS lançado nos livros fiscais e não recolhido, inclusive diferença de estimativa, excluída a hipótese de que trata o caput do art. 41; e (ii) ICMS Estimativa. Uma vez que o presente estudo destina-se à análise do limitador *valor de alçada*, o estado será mantido de fora da análise. De seu turno, apesar de Minas Gerais se utilizar do limitador *valor de alçada*, uma vez que o órgão administrativo de primeira instância já é articulado de forma paritária, também o estado não será objeto de maiores análises, vez que frustra a hipótese de lesão ao contribuinte por impedimento de acesso a órgão paritário⁴⁰.

Dando continuidade à análise, a inclusão da coluna referente à obrigatoriedade do reexame necessário (RN), também denominado recurso de ofício, deu-se com vistas a identificar a compatibilidade entre os valores de alçada exigidos para que o contribuinte possa acessar a segunda instância e aqueles estabelecidos para a interposição obrigatória de recurso quando a decisão é contrária à Fazenda. Buscou-se verificar a partir de qual montante o

⁴⁰ Apesar disso, se reconhece que o PAT do estado se consolida como importante objeto de estudo para eventuais comparações com modelos diferentes. Intenta-se verificar significativas diferenças em ocasião futura.

ordenamento confere maior relevância econômica ao litígio, de modo a assegurar, sob a ótica da Administração Pública, uma instância de revisão destinada a evitar prejuízos ao erário.

Vale observar, ainda, que os valores relativos ao RN apontados no Quadro 2 são os necessários para ser reexaminado em segunda instância, especificamente. No caso de Sergipe, por exemplo, ente 100 e 671 UFP/SE também há reexame necessário, porém destinado à própria Comissão de Julgamento de primeira instância.

Utilizando-se como base os estados que determinam valores de alçada, quais sejam, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, São Paulo, Goiás, Alagoas, Bahia e Sergipe, observou-se que dos sete, quatro mantém os mesmos exatos montantes para determinar a obrigatoriedade de RN, os outros três, ou *(i)* não utiliza referência econômica para aferir relevância, caso de Minas Gerais, que determina a obrigatoriedade quando a decisão desfavorável à Fazenda se der por voto de qualidade; ou *(ii)* determina obrigatoriedade em todos os casos, caso de Goiás; ou *(iii)* mantém, de fato, discrepância entre os valores, caso da Bahia, em que o valor de alçada para o contribuinte remonta o montante de R\$ 39.720, enquanto o de obrigatoriedade de RN remonta o montante de R\$ 200.000, cerca de cinco vezes maior.

Ainda que as informações trazidas, em cotejo com os limites de alçada fixados para o acesso do contribuinte à segunda instância, não demonstrem divergência prática, vez que em 80% dos casos (que desconsidera os estados que se utilizam de aspecto diverso para determinar a obrigatoriedade do RN) o ordenamento estabelece os mesmos patamares econômicos para ambas as situações, essa coincidência não deve ser lida apenas em termos de consequência procedimental. Verifica-se, no cenário, a sinalização legislativa de que certos valores constituem o marco de relevância econômica apto a justificar a dupla filtragem recursal.

Isto é, verifica-se, ao menos, coerência do legislador em manter os mesmos filtros, seja para acesso do contribuinte à instância recursal, seja para obrigatoriedade de RN; conclusão, todavia, que não se aplica ao estado de Goiás, em que, seja qual for o valor em discussão nos autos, determina a interposição obrigatória de RN face decisões contrárias à Fazenda.

Com o intento de facilitar a visualização das as UFs que preveem limites, evidencia-se quadro comparativo reduzido, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Quadro comparativo entre as UFs (reduzido)

Estado	Julgamento em 1ª Instância	Existência de duas instâncias de julgamento	Limitação	Obrigatoriedade de RN quando favorável	Composição do Órgão Administrativo
RS	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 104.490	Sim, quando > 104.490	Colegiado, com paridade

Estado	Julgamento em 1ª Instância	Existência de duas instâncias de julgamento	Limitação	Obrigatoriedade de RN quando favorável	Composição do Órgão Administrativo
MG	Colegiado, com paridade	Sim, ambas paritárias	> R\$ 3.318.600 (rito ordinário)*	Sim, quando por voto de qualidade	Colegiado, com paridade
SP	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 740.400	Sim, em autos > R\$ 740.400	Colegiado, com paridade
GO	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 91.080	Sim	Colegiado, com paridade
MT	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	ICMS lançado e não recolhido ou estimativa simplificada (rito sumário)	Sim, quando > R\$ 122.575	Colegiado, com paridade
AL	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 36.030	Sim, quando > R\$ 36.030	Colegiado, com paridade
BA	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 39.720	Sim, quando > R\$ 200.000	Colegiado, com paridade
SE	Monocrático, por fiscais	Sim, com limitações	> R\$ 49.271,53	Sim, quando > R\$ 49.271,53	Colegiado, com paridade

Fonte: elaboração própria (2025).

Por fim, quanto à composição do órgão administrativo, convém ressaltar que, conforme evidenciado na metodologia, não foi analisada de forma aprofundada sua composição em cada UF estudada. Apenas se verificou se havia representantes do contribuinte e do Fisco, em número igual ou aproximado, diferente da análise aprofundada promovida por Gomes⁴¹; uma vez confirmada referida existência, deu-se por órgão “com paridade”, o que todos possuem.

4.3. Principais padrões e divergências

Dado que o presente estudo desenvolveu-se mantendo as análises do mestrado de Eduardo Gomes acerca das limitações ao duplo grau de jurisdição administrativa em alguns estados da federação⁴², importante trazer as considerações já traçadas pelo autor em relação a São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Goiás, estados cujas legislações estabelecem parâmetros específicos que restringem, em maior ou menor medida, o acesso do contribuinte à segunda instância paritária. Nesse ponto, vale a observação de que Gomes selecionou-os dentre os 10 estados com maior PIB em cada região, alcançando 5 estados, conjugados aos cinco estados subsequentes com maior PIB.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.* p. 125-128.

No caso de São Paulo, conforme detalhado por Gomes e já evidenciado supra, em que o acesso ao TIT está condicionado ao valor do crédito tributário em litígio, os processos de menor valor seguem rito semelhante ao previsto em âmbito federal, em que o recurso é cabível; é julgado, contudo, por autoridade administrativa monocrática pertencente ao próprio Fisco. Assim, verifica-se uma exclusão parcial dos contribuintes de pequeno porte da possibilidade de julgamento em segunda instância, vez que permanece assegurado a eles um meio recursal.

Em Minas Gerais, a restrição se apresenta de forma diversa. No estado, a legislação estabelece que o julgamento de primeira instância é realizado por colegiado paritário, de modo que as razões do contribuinte já são apreciadas de forma equilibrada desde o início. Contudo, o acesso ao Conselho de Contribuintes em segunda instância é limitado: apenas os processos com valores abaixo de R\$ 3.318.600,00 decididos por voto de qualidade podem ser objeto de recurso. Aqui, portanto, a limitação não suprime o acesso a um órgão paritário, mas reduz o alcance do duplo grau de jurisdição administrativa.

De seu turno, o Rio Grande do Sul adota solução mais restritiva. Nesse estado, os processos cujo valor seja inferior a R\$ 104.490,00 não têm acesso a uma segunda instância administrativa paritária; sequer há possibilidade de interposição de recurso. O julgamento é feito por agentes do Fisco em primeira instância, e a decisão é irrecorrível. Dessa forma, o contribuinte em litígios de menor valor fica inteiramente afastado da possibilidade de ver seu caso reapreciado.

Em Goiás, a lógica é bastante próxima à do Rio Grande do Sul. Processos com crédito tributário inferior a R\$ 91.080,00 são decididos em instância única, também por autoridades do Fisco. Da mesma forma que ocorre no modelo gaúcho, não há qualquer espaço para apreciação colegiada paritária nos litígios de menor monta. Nesses dois estados, portanto, a limitação é especialmente gravosa, pois implica verdadeira supressão do acesso à segunda instância.

Agora, ampliando a análise para outros estados da federação que igualmente estabelecem restrições ao acesso à segunda instância, identifica-se em Alagoas um modelo que cria um procedimento especial para créditos tributários de até 1.000 UPFAL (cerca de R\$ 36.030,00 em 2025). Nessas hipóteses, o julgamento é realizado em primeira instância por agente do Fisco e, em caso de decisão desfavorável, o recurso cabível é dirigido ao titular da própria Gerência de Julgamento, isto é, ainda dentro da primeira instância. O contribuinte, portanto, não consegue acessar o TATE, órgão de segunda instância paritária.

Esse arranjo adotado em Alagoas aproxima-se bastante do modelo paulista, na medida em que garante ao contribuinte a possibilidade de interposição de recurso, mas restringe o alcance desse recurso, mantendo-o dentro de um circuito interno da primeira instância e

afastando a competência do órgão colegiado paritário. Na prática, portanto, cria-se uma barreira econômica que impede o duplo grau de jurisdição administrativa paritária para os litígios de menor valor.

Na Bahia, a limitação também ocorre de forma mais restritiva. De início, cabe observar que os processos de menor valor, isto é, aqueles cujo crédito tributário não ultrapasse R\$ 39.720,00, sequer são objeto de AI, sendo especificamente exigidos através instrumento diverso denominado “notificação fiscal”, conforme previsão do art. 48 do Decreto nº 7.629/1999. Diferentemente de São Paulo e Alagoas, o sistema baiano aproxima-se mais da lógica do Rio Grande do Sul e de Goiás, na medida em que prevê hipótese de instância única para litígios fundados em notificação fiscal.

Nesse ponto, vale notar que parece ter havido certo equívoco na dissertação de mestrado de Gomes, vez que o autor defende que “A legislação tributária baiana não determinou limite mínimo do crédito tributário em litígio para a interposição de recurso voluntário para a segunda instância”⁴³. O estado, no entanto, estabelece expressamente:

Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):

I - através das Juntas de Julgamento Fiscal, julgar:

a) em primeira instância, os processos administrativos fiscais em que haja exigência de crédito tributário através de auto de infração;

b) em instância única, os processos administrativos fiscais em que haja exigência de crédito tributário através de notificação fiscal; (destaquei)

Em Sergipe, último estado listado que também possui previsão de limitação quanto ao acesso à segunda instância, é estabelecido que em processos cujo valor do crédito tributário seja inferior a 671 UFP/SE (aproximadamente R\$ 49.271,00 em 2025), o pedido de revisão deve ser dirigido à própria Comissão de Julgamento de primeira instância. Ou seja, ainda que ao contribuinte seja permitido recorrer, ele permanece restrito ao mesmo nível institucional, privado do CONTRIB/SE – agora, porém, com a designação de julgador distinto.

O exposto pode ser sintetizado a partir do Quadro 5.

Quadro 5 – Principais diferenças entre os ritos adotados pelas UFs com limite de alçada

Estado	Julgamento em 1ª instância	Existência de duas instâncias de julgamento	Limitação de acesso a órgão paritário para processos de baixo valor
SP	Monocrático, por fiscais	Sim	Sim (julgamento não é por órgão paritário)
MG	Colegiado, com paridade	Sim, mas apenas para situação pontual*	Não (mas reduz o alcance do duplo grau de jurisdição administrativa)

⁴³ *Ibid.* p. 111.

Estado	Julgamento em 1ª instância	Existência de duas instâncias de julgamento	Limitação de acesso a órgão paritário para processos de baixo valor
RS	Monocrático, por fiscais	Sim, exceto para litígios de baixo valor	Sim, pois sequer há possibilidade de recurso
GO	Monocrático, por fiscais	Sim, exceto para litígios de baixo valor	Sim, pois sequer há possibilidade de recurso
AL	Monocrático, por fiscais	Sim	Sim (julgamento não é por órgão paritário)
BA	Monocrático, por fiscais	Sim, exceto para litígios de baixo valor	Sim, pois sequer há possibilidade de recurso
SE	Monocrático, por fiscais	Sim	Sim (julgamento não é por órgão paritário)

* Cabe apenas o recurso de revisão com fundamento em decisão proferida pelo voto de qualidade

Fonte: Adaptação de Gomes (2025)⁴⁴

Assim, vê-se que somam sete estados os que estabelecem restrições ao acesso à segunda instância administrativa baseados em limite de alçada – São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Goiás, Alagoas, Bahia e Sergipe; eles adotam arranjos institucionais variados, mas que convergem para a mesma finalidade: reduzir o número de processos submetidos aos tribunais administrativos paritários. Nos estados do Rio Grande do Sul, Goiás e Bahia, a consequência é a instauração de instância única; já em São Paulo, Alagoas e Sergipe, o recurso é mantido, mas limitado a instâncias internas não paritárias. Minas Gerais, fugindo às lógicas anteriores, mantém a existência das duas instâncias, inclusive para litígios abaixo do valor de alçada, porém contemplando apenas os recursos interpostos contra decisão proferido por voto de qualidade; a natureza paritária, contudo, é mantida mesmo em primeira instância.

A partir desse panorama, importante retomar a moldura principiológica delineada no primeiro bloco. Se, conforme Paulo de Barros Carvalho, os princípios funcionam como linhas diretivas que iluminam setores normativos, o exame dos modelos estaduais revela a tensão prática entre esses vetores, estando o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, de um lado, e a eficiência e a duração razoável do processo, de outro. Os diferentes arranjos institucionais identificados materializam escolhas axiológicas concretas sobre como cada Estado equilibra esses valores no desenho de seu contencioso administrativo.

Nos casos mais restritivos, a busca por racionalização ou celeridade resulta na adoção de instância única para litígios considerados de “menor monta”, o que impõe ao contribuinte renúncia integral ao duplo grau de jurisdição. Já nos mais demais, privilegia-se a manutenção de um mecanismo recursal, porém esvaziado da acepção de democracia participativa, já que

⁴⁴ *Ibid.* p. 127-128.

circunscrito a uma instância interna não paritária. Minas Gerais, por sua vez, ancora-se em uma lógica distinta, preservando a paridade desde a primeira instância e aplicando a limitação específica para interposição de recurso.

Ocorre que, mais do que indicar modelos mais ou menos restritivos, o conjunto das legislações estaduais evidencia que as limitações ao segundo grau administrativo não podem ser analisadas apenas sob perspectiva quantitativa ou procedimental. O desafio interpretativo é avaliar, à luz das circunstâncias institucionais de cada Estado, se a solução normativa adotada mantém coerência com o núcleo constitucional mínimo do processo administrativo tributário.

Nessa linha, ainda que seja possível, em abstrato, aventar que determinados desenhos institucionais tendem a favorecer certos princípios em detrimento de outros, um verdadeiro confronto principiológico só pode ser realizado mediante exame empírico das condições concretas enfrentadas pelos contribuintes em cada UF. Essa avaliação demandaria verificar, por exemplo, se as restrições de alçada efetivamente incrementam a eficiência e a celeridade sem produzir efeitos desproporcionais sobre os litigantes de menor porte.

Uma investigação desse porte, contudo, ultrapassa o escopo deste estudo. Ainda assim, no tópico seguinte, apresentam-se alguns dados capazes de oferecer subsídios iniciais para essa reflexão, permitindo apenas uma aproximação não conclusiva sobre os impactos desses modelos à luz dos princípios constitucionais que regem o CAT.

4.4. Exercício empírico de verificação preliminar da assimetria decisória entre instâncias

4.4.1. Observações metodológicas e limites do exercício

Antes de qualquer consideração acerca dos dados apresentados, é necessário frisar que o que se segue consiste em um exercício preliminar, voltado exclusivamente ao objetivo secundário desta pesquisa. Trata-se, portanto, de uma análise complementar, e não de um meio empregado para alcançar o objetivo geral, cuja finalidade é enriquecer a reflexão jurídica acerca da (in)existência de um duplo grau de jurisdição administrativa pleno e paritário no país.

Nessa perspectiva, não se desenvolveu a investigação abrangente, sistemática e metodologicamente robusta própria do empirismo. O que se apresenta é, antes, uma exploração inicial, limitada à observação macroestrutural dos dados disponibilizados por cada Estado, sem uniformização prévia das bases informacionais, depuração qualitativa dos processos e exame das variáveis institucionais e procedimentais que influenciam os resultados em cada instância. Trata-se, portanto, de um recorte deliberadamente restrito, cujo propósito não é produzir

conclusões definitivas, mas identificar padrões preliminares e fornecer um ponto de partida para análises empíricas futuras dotadas de maior rigor.

O exercício consistiu em verificar, entre os processos julgados no quinquênio 2020-2024, quantos autos de infração foram cancelados, reduzidos ou mantidos, atribuindo-se aos dois primeiros a classificação de resultado favorável ao contribuinte e, ao último, de desfavorável. Esse recorte permitiria, em tese, observar se a existência ou ausência de um segundo grau paritário exerce alguma influência sobre os desfechos dos litígios submetidos ao contencioso administrativo tributário.

Para a obtenção dos dados, foram protocolados pedidos de acesso à informação, com fundamento na Lei nº 12.527/2011, dirigidos aos Estados que adotam critérios de alçada para restringir o acesso a órgãos paritários de segunda instância, assim discriminados:

- i. instância única, sem possibilidade de recurso: Rio Grande do Sul, Goiás e Bahia;
- ii. recurso limitado a instância não paritária: São Paulo, Alagoas e Sergipe.

Não obstante, a redação dos requerimentos e, sobretudo, a forma de retorno adotada por cada administração fazendária acabaram por comprometer a precisão do exercício. No caso específico de São Paulo, Alagoas e Sergipe, ainda que os pedidos tenham diferenciado os litígios por faixa de valor, não se delimitou expressamente no pedido a necessidade de isolamento das decisões proferidas exclusivamente em segunda instância, de modo que os dados recebidos podem abranger processos cujo julgamento definitivo tenha ocorrido na primeira instância administrativa. Essa limitação compromete a precisão analítica desejada, uma vez que a aferição da taxa de êxito do contribuinte, para fins de comparação entre arranjos institucionais, deveria restringir-se às decisões emanadas do órgão recursal, e não ao conjunto indistinto dos processos julgados. Ainda assim, o material obtido permite uma leitura preliminar da distribuição de resultados segundo o valor do crédito tributário discutido, embora sem a robustez metodológica ideal.

De outro lado, os retornos obtidos dos Estados apresentam formatos, metodologias e categorias estatísticas distintas, impossibilitando qualquer tentativa de comparação quantitativa direta entre eles. Cada unidade federativa utiliza critérios próprios para classificar, registrar e divulgar seus resultados, de modo que não há um denominador metodológico comum que permita cotejar percentuais ou frequências com validade analítica.

De outro lado, os retornos obtidos dos Estados evidenciaram heterogeneidade na forma de organização, classificação e disponibilização dos dados, o que inviabiliza qualquer tentativa de comparação quantitativa direta entre as UFs. Cada administração fazendária estruturou seus

relatórios segundo lógicas próprias, variando quanto às categorias adotadas, ao nível de detalhamento e aos critérios de agregação. Uma vez que o tratamento adequando a esses dados escapa ao objeto do presente estudo, a ausência de um denominador metodológico comum impede o cotejo de indicadores interjurisdicionais.

É em razão dessas limitações que o exercício empírico apresentado não pretende – e sequer poderia pretender – estabelecer conclusões sobre os efeitos da restrição ao duplo grau de jurisdição administrativa, nem sobre eventual prevalência de resultados favoráveis ou desfavoráveis em razão da existência ou ausência de instância paritária. Busca-se, na verdade, fornecer elementos iniciais, ainda que não conclusivos, capazes de orientar futuras pesquisas mais sistemáticas e de suscitar reflexão sobre como os modelos estaduais se comportam, na prática, quanto à proteção dos direitos dos contribuintes e à racionalização administrativa.

4.4.2. Resultados obtidos em São Paulo

No caso do Estado de São Paulo (protocolo nº 2025101317421453), a resposta à solicitação de acesso à informação deu-se por planilha contendo os dados absolutos relativos aos autos de infração julgados no quinquênio 2020-2024, organizados em dois grupos: (i) processos que discutem valores superiores a 20.000 UFESPs; e (ii) processos que discutem valores inferiores a 20.000 UFESPs, julgados nos termos do art. 40 da Lei nº 13.457/2009⁴⁵. Em ambos os grupos os resultados foram classificados em três desfechos: manutenção integral do lançamento, redução parcial e cancelamento total, conforme exposto nas Tabelas 2 e 3:

Tabela 2 – SP | Autos ≤ 20.000 UFESPs (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	1342	961	597	426	535	3861	70%
REDUZIDO	189	194	155	382	193	1113	20%
CANCELADO	165	98	80	94	86	523	10%
Total	1696	1253	832	902	814	5497	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 3 – SP | Autos > 20.000 UFESPs (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	771	1048	527	356	425	3127	49%
REDUZIDO	487	416	379	783	690	2755	43%
CANCELADO	101	152	107	101	88	549	9%
Total	1359	1616	1013	1240	1203	6431	100%

⁴⁵ Vide Anexo A.

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Uma vez que o exercício sobre o qual se debruça atribui aos *status* “reduzido” e “cancelado” a classificação de resultado favorável ao contribuinte, e ao *status* “mantido” a classificação de resultado desfavorável ao contribuinte, conforme já expresso nas observações metodológicas, convém estruturar nova tabela, agregando os respectivos percentuais, conforme se observa da Tabela 4:

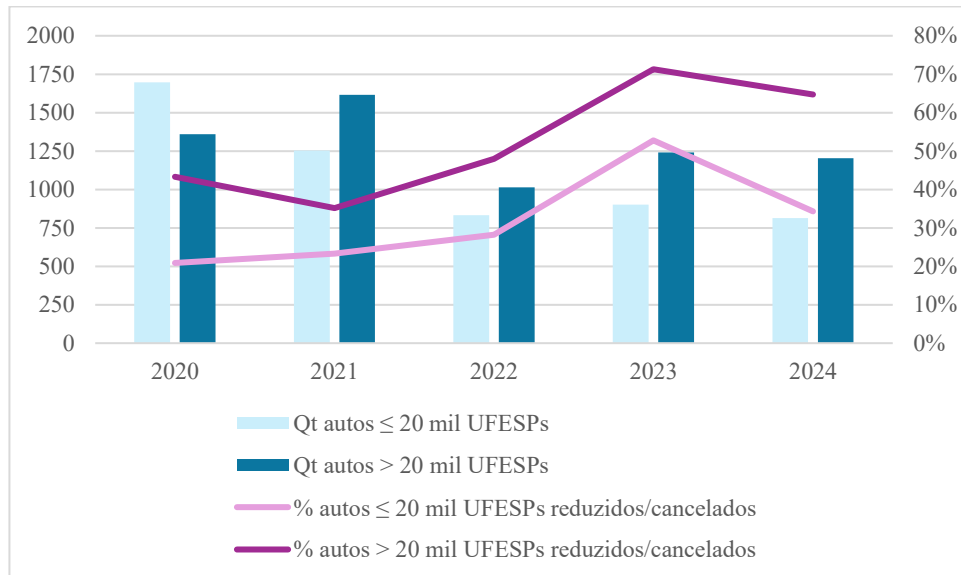
Tabela 4 – SP | Comparativo entre autos \leq 20.000 UFESPs e $>$ 20.000 UFESPs (2020–2024)

Tipo de decisão	Autos \leq		Autos $>$	
	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	1636	30%	3304	51%
Contrária ao contribuinte	3861	70%	3127	49%
Total	5497	100%	6431	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Não bastante, antes de prosseguir com a descrição detalhada dos resultados, cabe apresentar ilustração dos dados consolidados (Figura 1), permitindo uma comparação cruzada entre as quantidades anuais de autos e os respectivos percentuais de redução ou cancelamento⁴⁶:

Gráfico 1 – SP: quantidade de autos vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)



Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

⁴⁶ Doravante, todos os gráficos serão apresentados tomando como parâmetro o percentual de decisões favoráveis ao contribuinte (reduções + cancelamentos).

A análise dos dados anuais revela dinâmicas significativamente distintas entre os autos de menor e de maior valor, isto é, tomando-se o limiar de 20.000 UFESPs, especialmente no que diz respeito aos padrões decisórios. Entre os autos ≤ 20.000 UFESPs, observa-se tendência de declínio ao longo do quinquênio, de 1.696 processos em 2020 para 814 em 2024, acompanhada de um comportamento decisório marcado pela predominância de manutenções integrais do crédito tributário: no acumulado, 70% dos autos foram mantidos, ao passo que apenas 30% resultaram em decisões favoráveis ao contribuinte. A taxa anual de êxito cresce de modo relativamente contido entre 2020 e 2022 (21% – 23% – 28%), apresenta salto atípico em 2023 (53%) e recua novamente em 2024 (34%), configurando trajetória pouco simétrica.

Noutro turno, o comportamento difere substancialmente nos autos > 20.000 UFESPs. Conquanto haja oscilação nos volumes absolutos – com pico em 2021 e queda significativa em 2022, seguida de estabilização em patamares elevados –, as taxas de decisões favoráveis ao contribuinte mantêm-se, em todos os anos, superiores às observadas nos autos menores. Nesse ponto, cumpre registrar que o Estado exibiu um padrão inverso ao observado em outras UFs, dado que, aqui, o volume de autos de infração de maior valor supera o de autos de baixa monta, caracterizando distribuição atípica da carga processual entre as faixas de alçada.

Ato contínuo, entre 2020 e 2024, os percentuais de redução ou cancelamento variaram de 43% a 71%, produzindo um acumulado de 51% de decisões favoráveis. Em termos relativos, a taxa de favorabilidade nos autos mais expressivos é aproximadamente 70% superior à verificada nos autos menores, com uma diferença de 21 pontos percentuais, denotando que os dois ritos processuais não geram resultados equivalentes quanto à probabilidade de êxito do contribuinte. Essa dissociação consubstancia a tese de ausência de calibragem adequada entre a racionalidade decisória e os princípios que vinculam a Administração Pública, e as garantias constitucionais antes elencadas.

Ainda, o salto simultâneo das taxas de redução/cancelamento em 2023 para ambos os grupos (53% e 71%, respectivamente) pontua a possibilidade de que mudanças sistêmicas afetem transversalmente o contencioso, ainda que com intensidades distintas. Não é possível, contudo, identificar com precisão as causas desse movimento abrupto, que permanece metodologicamente indeterminado no recorte empírico ora trabalhado.

Por fim, cumpre reiterar a limitação metodológica decorrente do pedido de acesso à informação. A segmentação entre autos acima e abaixo de 20.000 UFESPs foi devidamente atendida, porém não houve indicação expressa de que os dados deveriam abranger apenas julgamentos de segunda instância. Com isso, existe a possibilidade de que parte dos autos superiores a esse limiar reúna decisões ainda proferidas no primeiro grau administrativo. A

presença dessa heterogeneidade, contudo, não compromete o exercício comparativo, mas impõe cautela na interpretação dos resultados.

Mesmo com essa restrição, o conjunto empírico examinado é suficiente para suscitar questões de natureza estrutural relativas ao desenho do CAT paulista, quais sejam, *(i)* a pertinência do valor de alçada como filtro de acesso ao duplo grau; *(ii)* a efetiva complexidade dos autos de menor monta; e *(iii)* a eventual tendência de correção de equívocos fiscais apenas quando há maior potencial arrecadatório. Embora o material disponível não permita afirmar a presença de um vício, ele oferece sinais de que a alçada pode produzir assimetrias decisórias capazes de afetar isonomia.

4.4.3. Resultados obtidos no Rio Grande do Sul

No caso do Rio Grande do Sul (protocolo nº 13708742/0168), os dados também foram fornecidos em planilha estruturada, já segmentando os julgados realizados em instância única (autos abaixo de 3.850 UPF-RS) e os julgados de 1ª e 2ª instâncias (autos acima do referido patamar)⁴⁷. Conquanto essa organização tenha evitado o problema redacional observado em outras UFs, dado que o próprio Estado operou a separação por faixas de valor e por grau de julgamento, foi necessário realizar tratamento adicional dos dados para adequá-los ao objetivo da análise comparativa. A única imprecisão encontrada foi a ausência de título na aba referente à primeira instância, cuja identificação se deu por inferência lógica, pois a aba subsequente tratava expressamente da 2ª instância.

No que toca aos processos da 2ª instância, foi fornecido sistema pormenorizado contendo todos os códigos das “saídas improcedentes” e das “saídas procedentes”, utilizando como referência o polo da Fazenda Pública. Entretanto, verificou-se que todas as decisões parcialmente providas/desprovidas estavam duplicadas, aparecendo simultaneamente entre as saídas procedentes e improcedentes. Uma vez que, para fins deste estudo, essas decisões foram classificadas como favoráveis ao contribuinte, ainda que não integralmente, tornou-se necessário criar um terceiro grupo (“saída parcialmente procedente”) para segregar corretamente esses autos reduzidos. No mais, foram desconsideradas as desistências e os pedidos de esclarecimento, tanto por não integrarem o escopo da análise, quanto por não terem sido solicitados nas informações provenientes dos demais Estados.

Após esse tratamento, chegaram-se aos resultados das Tabelas 5 e 6.

⁴⁷ Vide Anexo B.

Tabela 5 – RS | Autos ≤ 3.850 UPF-RS (instância única) (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	759	442	677	1187	839	3904	69%
REDUZIDO	119	197	72	169	110	667	12%
CANCELADO	201	172	172	385	175	1105	19%
Total	1079	811	921	1741	1124	5676	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 6 – RS | Autos > 3.850 UPF-RS (2ª instância) (Qt)

Autos > 3.850 UPF-RS (2ª instância) (Qt)							
<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	384	257	336	386	306	1669	62%
REDUZIDO	53	137	102	100	106	498	19%
CANCELADO	109	95	108	102	99	513	19%
Total	546	489	546	588	511	2680	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

No conjunto dos autos iguais ou inferiores a 3.850 UPF-RS (instância única), observou-se predominância de decisões mantidas, que representaram 69% do total no quinquênio. As decisões reduzidas e canceladas corresponderam, respectivamente, a 12% e 19%. No grupo dos autos apreciados pela segunda instância, identificou-se percentual de manutenção inferior (62%), acompanhado de taxas iguais de redução (19%) e cancelamento (19%). Embora os volumes absolutos de processos sejam significativamente distintos, as proporções internas dos tipos decisórios apresentam relativa estabilidade e não evidenciam variações abruptas entre os anos considerados.

A leitura dos percentuais de mantimento sugere que, ainda que a instância única apresente maior estabilidade em favor da Administração Tributária, no caso gaúcho as diferenças observadas entre os dois regimes não revelam uma distorção decisória severa decorrente da limitação de acesso ao duplo grau. Em termos agregados, 31% das decisões da instância única foram favoráveis ao contribuinte, contra 38% na segunda instância; por outro lado, decisões contrárias ao contribuinte corresponderam a 69% e 62%, respectivamente, conforme Tabela 7. A diferença de sete pontos percentuais é relevante para caracterizar maior abertura decisória na instância recursal, mas não assume magnitude suficiente para indicar prejuízo estrutural a contribuintes sujeitos ao rito de instância única – realidade distinta daquela observada em estados como São Paulo, onde a assimetria aparece acentuada.

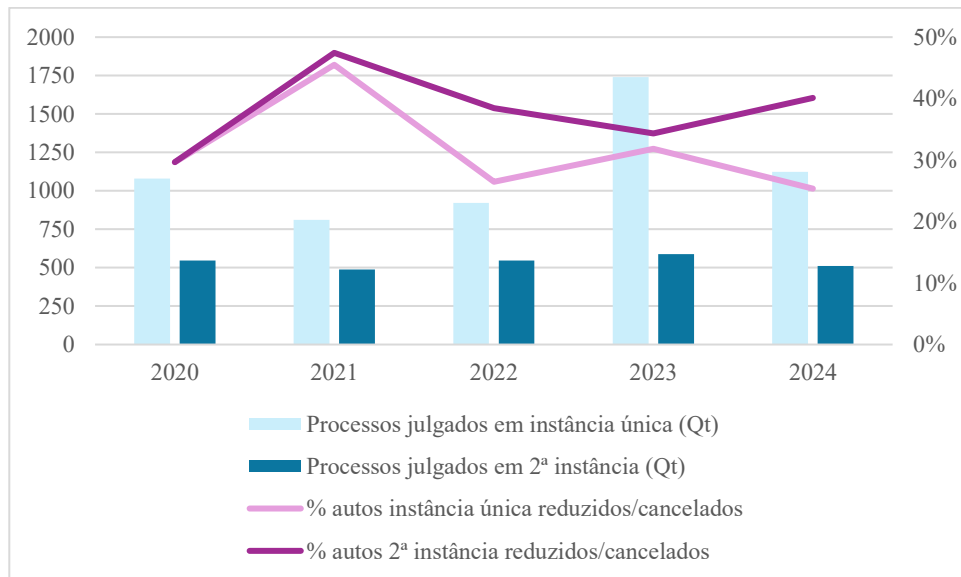
Tabela 7 – RS | Comparativo entre autos ≤ 3.850 UPF-RS (instância única) e > 20.000 UFESPs (2ª instância) (2020–2024)

Tipo de decisão	Autos \leq		Autos $>$ (2ª instância)	
	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	1772	31%	1011	38%
Contrária ao contribuinte	3904	69%	1669	62%
Total	5676	100%	2680	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Com o fito de qualificar de maneira mais precisa o grau de convergência entre instância única e segunda instância no Rio Grande do Sul, insere-se, abaixo, a Figura 2. Seu exame comparado corrobora a semelhança entre os ritos.

Gráfico 2 – RS: quantidade de autos vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)



Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

A partir da leitura do gráfico, verifica-se que os percentuais anuais de redução ou cancelamento mantêm, em linhas gerais, trajetória paralela. Em 2020 e 2021, a correspondência entre as instâncias é quase integral, já que ambas apresentam resultados praticamente equivalentes. Já em 2022, conquanto a tendência geral permaneça convergente, as diferenças tornam-se mais perceptíveis, sobretudo porque a instância única registra queda mais acentuada do que a verificada na segunda instância, que preserva patamar superior de favorabilidade.

O ano de 2023 introduz expansão expressiva no volume de autos apreciados em instância única, com o número de processos julgados em instância única quase dobrando, quando comparados com o ano anterior; mesmo diante do aumento, no entanto, a segunda

instância continua a apresentar proporção maior de decisões favoráveis ao contribuinte. Por fim, 2024 retoma um cenário em que as distinções entre os percentuais se tornam novamente mais visíveis, com a taxa de êxito recursal alcançando 40%, ao passo que a instância única recuou para 25%.

Em síntese, os dados disponíveis, ainda que não permitam conclusões definitivas quanto ao impacto estrutural do valor de alçada no Rio Grande do Sul, revelam um cenário relativamente estável, no qual a limitação ao duplo grau não se mostra, à primeira vista, apta a comprometer as garantias aplicáveis aos autos de menor expressividade econômica. Ainda assim, considerando que 2024 marcou a maior distância percentual entre os regimes, a série demanda acompanhamento para verificação de eventuais oscilações mais pronunciadas.

4.4.4. Resultados obtidos em Goiás

A análise referente ao Estado de Goiás (protocolo nº 2025.1013.165300-51) apresentou desafios metodológicos distintos em comparação aos demais entes federativos examinados. Inicialmente, a Administração Tributária corrigiu informação constante no pedido de acesso à informação, esclarecendo que, até a entrada em vigor da Lei n.º 23.130/2024, em 1º de fevereiro de 2025, o limitador para julgamento em instância única era definido pelo art. 37, II, da Lei n.º 16.469/2009, o qual fixava o teto em R\$ 72.492,58. Apenas a partir de 2025 passou-se a adotar o patamar de 60 salários mínimos, de forma que, apesar da pesquisa legislativa, objeto principal da presente pesquisa, contar o valor em salários mínimos, para fins de exercício empírico é necessário considerar os valores antes previstos.

Ocorre que, apesar dessa válida correção, não foram fornecidos os resultados conforme o pedido formulado. O Estado limitou-se a indicar o sítio eletrônico contendo dados estatísticos já disponíveis ao público, sem segmentação específica por valor dos autos, o que inviabilizou a identificação dos processos submetidos à instância única em razão do porte econômico do contribuinte. Isso porque as séries divulgadas distinguem apenas “processos julgados em primeira instância”, “processos julgados em segunda instância – Câmaras” e “processos julgados em segunda instância – Conselho Pleno/Conselho Superior”⁴⁸.

A configuração supra permite levantar a hipótese de duplicidade dos registros, uma vez que um mesmo processo pode ter sido contabilizado como *julgado* na primeira instância e, novamente, como *julgado* na segunda instância, caso tenha havido interposição de recurso

⁴⁸ GOIÁS. Secretaria da Economia do Estado de Goiás. Estatísticas do Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <https://www.sefaz.go.gov.br/Cat/estatistica.asp>.

voluntário. Não há, no portal, qualquer mecanismo de rastreabilidade processual ou explicação metodológica que permita afastar essa possibilidade.

Ainda, a impossibilidade de subtrair o número de processos julgados pela segunda instância daqueles julgados pela primeira instância decorre justamente da ausência de correspondência entre os conjuntos, isto é, não há indicação de que o total de julgamentos de segundo grau represente um subconjunto dos julgamentos de primeiro grau. Noutras palavras, não se sabe quantos dos processos apreciados pelo órgão colegiado provêm, efetivamente, das decisões previamente registradas na primeira instância, e quantos resultam de outros fluxos (v.g., recursos interpostos em anos anteriores).

No entanto, para não deixar o Estado de Goiás ausente da análise empírica, optou-se por apresentar os dados disponibilizados, incluindo aqueles julgados pelo Pleno, especialmente porque a existência de três instâncias decisórias, somada às diferenças volumétricas substanciais entre elas, reforça a necessidade de contextualização ampliada, ainda que os dados não sejam metodologicamente comparáveis aos dos demais estados. Ressalte-se, ainda, que não foi possível analisar o ano integral de 2023 e, tampouco, o de 2024, vez que os dados referentes a esses períodos ainda não foram publicados. Foi nesse contexto que as Tabelas 8, 9 e 10.

Tabela 8 – GO | Processos julgados em 1ª instância (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023 *até 14/06	2024	Total	%
MANTIDO	4157	5371	2685	590	-	12803	43%
REDUZIDO	648	1122	660	263	-	2693	9%
CANCELADO	5469	2619	4569	1701	-	14358	48%
Total	10274	9112	7914	2554	-	29854	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 9 – GO | Processos julgados em 2ª instância (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023 *até 14/06	2024	Total	%
MANTIDO	293	691	606	240	-	1830	61%
REDUZIDO	85	227	238	131	-	681	23%
CANCELADO	153	178	119	54	-	504	17%
Total	531	1096	963	425	-	3015	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 10 – GO | Processos julgados em 2ª instância - Pleno (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023 *até 14/06	2024	Total	%
MANTIDO	669	288	246	140	-	1343	53%
REDUZIDO	313	151	156	80	-	700	28%
CANCELADO	155	119	134	77	-	485	19%
Total	1137	558	536	297	-	2528	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

No tocante aos números, observa-se que a primeira instância apresenta volume expressivamente elevado de julgamentos no período 2020–2023 (29.854 processos), com predominância de decisões favoráveis ao contribuinte (57%), superando, inclusive, o percentual previsto em SP no caso de autos de maior monta. Em contraste, a segunda instância possui volume consideravelmente menor (3.015 processos julgados), com predominância de decisões mantidas (61%) e apenas 39% de resultados favoráveis ao contribuinte. Já o Pleno, responsável por 2.528 julgamentos no período, apresenta distribuição intermediária: 53% de decisões contrárias e 47% favoráveis. Esses dados ficam melhor visualizados quando agregados por tipo de decisão, conforme Tabela 11.

Tabela 11 – GO | Comparativo entre instâncias (2020–2024)

Tipo de decisão	1ª instância		2ª instância		Pleno	
	Qt	%	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	17051	57%	1185	39%	1185	47%
Contrária ao contribuinte	12803	43%	1830	61%	1343	53%
Total	29854	100%	3015	100%	2528	100%

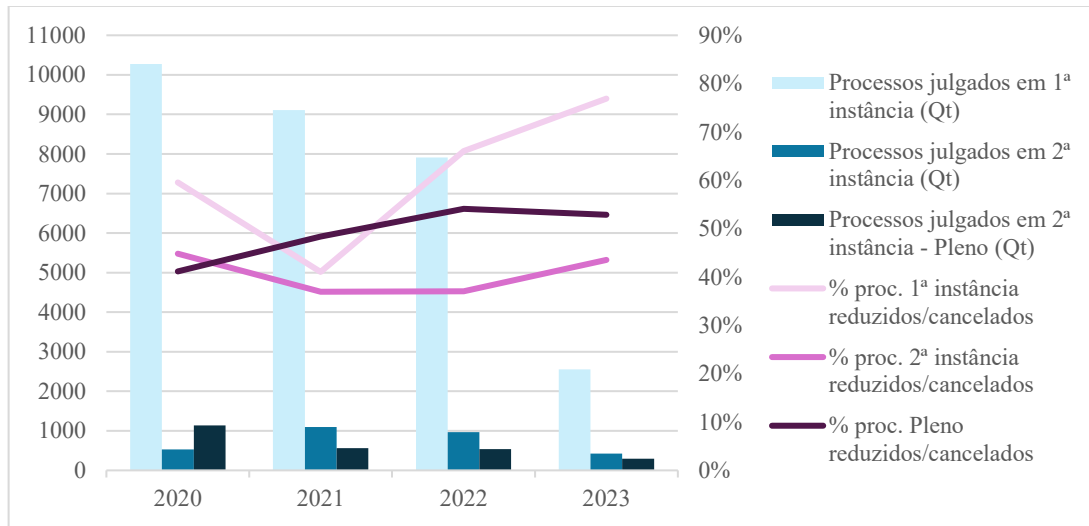
Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

O forte descompasso volumétrico entre primeira e segunda instância constitui, *per se*, indício adicional da possível duplicidade – ou adoção de critérios de contagem não explicitados –, reforçando a necessidade de cautela interpretativa. De qualquer forma, a análise cruzada dos percentuais evidencia comportamento decisório diverso do observado até então, isso porque o contribuinte teria maior probabilidade de êxito na primeira instância do que no segundo grau, constituindo dinâmica inversa à observada em estados como São Paulo e Rio Grande do Sul.

Nessa linha, ainda que, por hipótese, os dados apresentados reflitam a realidade decisória do contencioso goiano, estes desautorizam qualquer conclusão no sentido de prejuízo aos contribuintes submetidos à instância única. Ao contrário, sugerem que, se os números fossem tomados tal como divulgados, haveria até mesmo um benefício aos litigantes de menor

porte econômico. Com vistas a melhor evidenciar a leitura do comportamento decisório do CAT goiano, apresenta-se a Figura 3.

Gráfico 3 – GO: quantidade de processos julgados vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)



Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

A leitura do gráfico evidencia que cada instância preserva trajetória estável ao longo do período analisado. A primeira instância registra oscilações mais amplas, com queda significativa em 2021, quando o percentual de decisões favoráveis recua para 41%, destoando do patamar de 2020 (60%) e do movimento ascendente observado em 2022 e 2023 (66% e 77%, respectivamente). Aqui, importa observar que o ano de 2023 está evidenciando dados até o fim do primeiro semestre, o que explica o volume significativamente reduzido. Não obstante, é curioso notar que no ano em comento a taxa de decisões favoráveis ao contribuinte alcança patamar mais elevado, fenômeno que, embora sugestivo, não comporta explicações conclusivas dentro do escopo estrito deste exercício empírico.

Nas instâncias recursais, por sua vez, a segunda instância e o Pleno mantêm comportamento contínuo e pouco variável: a segunda instância oscila entre 37% e 45%, mantendo estreita faixa de variação, ao passo que o Pleno transita entre 41% e 54%, igualmente dentro de intervalo reduzido. A estabilidade decisória nesses dois órgãos contrasta com a volubilidade da primeira instância, mas não indica inversões abruptas ou movimentos contraditórios. Vê-se, portanto, um contencioso cujas dinâmicas permanecem uniformes dentro de cada nível decisório, permitindo apenas a identificação de um desvio pontual em 2021, limitado à primeira instância e sem repercussão nos demais graus de julgamento.

4.4.5. Resultados obtidos na Bahia

No caso da Bahia (protocolo nº 3225941), a obtenção dos dados demandou diligência adicional, em razão de dificuldades operacionais no trâmite do pedido de acesso à informação. Embora a resposta inicial indicasse que os resultados estariam disponibilizados em planilha, nenhum arquivo foi encaminhado pelo sistema ou por e-mail, o que exigiu sucessivas tentativas de contato até que o problema fosse identificado e solucionado internamente pela administração. Superado esse entrave, a planilha foi enviada por e-mail e, diferentemente do ocorrido no Rio Grande do Sul, não necessitou de qualquer tratamento prévio para viabilizar a análise comparativa.

Por oportuno, cumpre registrar particularidade relevante no caso baiano. Aqui, os créditos tributários de menor valor não são formalizados por auto de infração (AI), mas por notificação fiscal (NF), nos termos do art. 48 do Decreto nº 7.629/1999, sempre que o montante exigido não ultrapassar R\$ 39.720,00. Essa característica explica, inclusive, o equívoco identificado em Newman, ao afirmar inexistirem limites de alçada no estado. Ainda, cabe observar que desenho procedimental dos estados do nordeste tendem a estabelecer patamares econômicos mais baixos para definição do rito de julgamento, cenário distinto do adotado por UFs das regiões sul, sudeste e centro-oeste, cujos limites de alçada são mais elevados.

Os dados obtidos puderam ser esquematizados conforme Tabelas 12 e 13:

Tabela 12 – BA | Notificação fiscal (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	185	135	172	195	605	1292	43%
REDUZIDO	97	85	85	185	90	542	18%
CANCELADO	137	101	190	191	546	1165	39%
Total	419	321	447	571	1241	2999	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 13 – BA | Autos de infração (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	198	230	217	241	202	1088	29%
REDUZIDO	384	416	426	464	509	2199	59%
CANCELADO	88	64	94	74	113	433	12%
Total	670	710	737	779	824	3720	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Os dados apresentados permitem observar um padrão de estabilidade quantitativa nos conjuntos de NFs e AIs ao longo do quinquênio, excetuando-se aumento expressivo das NFs no ano de 2024. Essa súbita elevação para embora metodologicamente relevante, não pode ser interpretado sem investigação suplementar sobre fatores administrativos, normativos ou conjunturais específicos daquele exercício.

No caso dos AIs, de 670 em 2020 passa-se gradualmente para 824 em 2024, com variações moderadas ano a ano e crescimento consistente. O ritmo anual de emissão de autos parece permanecer dentro de margens previsíveis, demonstrando que, para créditos de maior valor, não houve alteração substancial no padrão de fiscalização ou na dinâmica de formalização das exigências fiscais no período analisado, estabilidade que é também observada na distribuição interna entre decisões mantidas, reduzidas e canceladas. Conjugando essas decisões por tipo, está a Tabela 14.

Tabela 14 – BA | Comparativo entre Notificações Fiscais e Autos de Infração (2020–2024)

Tipo de decisão	NF		AI	
	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	1707	57%	2632	71%
Contrária ao contribuinte	1292	43%	1088	29%
Total	2999	100%	3720	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

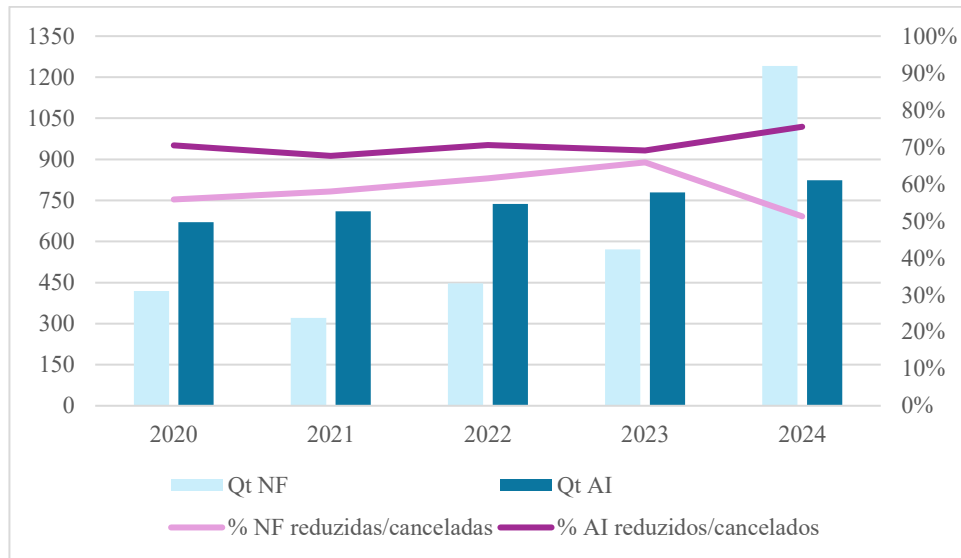
A leitura das tabelas evidencia que, no conjunto de NFs, a taxa de decisões favoráveis ao contribuinte situa-se em 57%, enquanto entre os AIs, essa mesma taxa alcança 71%, uma diferença de 14 pontos percentuais que, proporcionalmente, representa um ganho aproximado de 80% a mais de decisões favoráveis para os contribuintes submetidos ao rito dos AIs. O efeito combinado desses indicadores revela que os litígios de menor valor enfrentam um ambiente decisório sensivelmente menos permeável.

Essa constatação convoca reflexão também sobre a compatibilidade entre o modelo baiano e os princípios constitucionais que estruturam o devido processo legal administrativo. A conjugação entre a reduzida alçada para ingresso na segunda instância e a menor taxa de decisões favoráveis nos processos de NFs revela potencial tensionamento com os princípios da isonomia, da ampla defesa e do devido processo legal. Aqui, se mostra importante um exame com maior rigor sobre se os dois instrumentos tratam de matérias comparáveis; não guardando correspondência material, a limitação de alçada não necessariamente promove discriminações indevidas – uma análise, porém, que, *per si*, revela que o critério exclusivamente econômico

pode não ser suficiente para assegurar a coerência procedimental esperada do processo administrativo fiscal.

Para fins de apresentação gráfica, a Figura 4 sintetiza comparativamente o total de NFs e AIs, e o percentual de decisões favoráveis ao contribuinte em cada um desses instrumentos, conforme:

Gráfico 4 – BA: quantidade de NFs e AIs vs. percentual de redução/cancelamento (2020-2024)



Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Do exposto, extrai-se que as NFs mantêm percentual de decisões favoráveis relativamente estável, mas sempre inferior ao verificado nos AIs. Entre 2020 e 2023, nota-se um processo gradual de aproximação entre os percentuais de decisões favoráveis, sendo 2023 o ano em que a diferença se mostra menos acentuada. O cenário se altera em 2024, quando ocorre queda no êxito dos contribuintes nos processos relativos a NF, que passam a registrar 51% de decisões favoráveis, coincidindo com aumento significativo do volume processado. No mesmo período, os autos de infração alcançam 75% de resultados favoráveis, ainda que não tenha sofrido alterações nas quantidades totais, ampliando a distância entre os dois ritos.

A partir desse conjunto de evidências, a análise do caso baiano, assim como no caso de São Paulo, instiga a reflexão teórica sobre o desenho do CAT no país, concedendo substrato para o debate sobre a legitimidade de critérios estritamente econômicos como condicionantes do acesso à instância revisora e sobre a coerência entre modelos procedimentais distintos aplicados a situações *potencialmente* equivalentes.

4.4.6. Resultados obtidos em Sergipe

No caso de Sergipe (protocolo nº 42345/25-3), a obtenção e interpretação dos dados mostrou-se mais complexa do que nos demais estados analisados, sendo, inclusive, impossibilitada em essência. A resposta foi encaminhada em arquivo de texto contendo apenas imagens com a indicação das quantidades de autos classificadas como improcedente, procedente em parte, procedente integralmente, nula (em duas categorias cuja denominação completa não pôde ser lida) e “não informado”⁴⁹. A extensão limitada das imagens impediu a identificação plena das categorias relativas à nulidade, embora essa limitação não produza impacto relevante para a pesquisa, vez que esses processos, independentemente da denominação exata, seriam excluídos do conjunto útil de observação, da mesma forma que ocorreu no caso do Rio Grande do Sul.

O obstáculo metodológico principal reside na categoria “não informado”, cujo conteúdo foi definido pela própria Secretaria da Fazenda como representando três situações distintas alternativas: *(i)* processos ainda não julgados; *(ii)* autos com pagamento já efetuado; e *(iii)* exigências encaminhadas à Dívida Ativa. A primeira situação, relativa a processos pendentes de decisão, não causa problemas, pois todos os estados possuem volume residual de autos ainda não apreciados, não tendo sido considerados; a dificuldade relevante emerge das duas outras hipóteses, nas quais o processo já pode ter sido integralmente julgado e, ainda assim, ter sido classificado como “não informado” em razão de um evento posterior ao julgamento.

Essa forma de registro afeta a confiabilidade dos dados, vez que se o auto foi julgado e recebeu decisão de mérito, mesmo que posteriormente tenha sido pago ou enviado à Dívida Ativa, o seu resultado compõe o comportamento decisório do órgão julgador e deveria ser classificado conforme o mérito proferido. Nesse cenário, a categoria residual passa a concentrar autos sem conclusão conjugados a possíveis autos cujo desfecho decisório já havia sido definido. Isso acaba por produzir uma série de efeitos, como a subnotificação do número real de decisões de mérito e a distorção da distribuição entre decisões mantidas, reduzidas e canceladas, vez que um subconjunto de julgamentos é artificialmente deslocado para categoria que nada revela sobre o conteúdo do julgamento. Além disso, a categoria residual torna-se superdimensionada e inviabiliza comparações confiáveis.

A magnitude dessa categoria aparece claramente quando se observam as Tabelas 15 e 16, produzidas a partir dos dados encaminhadas pelo Estado.

⁴⁹ Vide Anexo D.

Tabela 15 – SE | Autos ≤ 671 UFPs – Decisões totais (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	2475	3173	2038	3405	113	11204	3%
REDUZIDO	90	73	92	65	5	325	0%
CANCELADO	1503	1248	1250	806	32	4839	1%
NÃO INFORMADO	49970	22320	202905	110766	16505	402466	96%
Total	54038	26814	206285	115042	16655	418834	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 16 – SE | Autos > 671 UFPs – Decisões totais (Qt)

<i>Status</i>	2020	2021	2022	2023	2024	Total	%
MANTIDO	571	619	596	647	39	2472	44%
REDUZIDO	21	15	29	30	3	98	2%
CANCELADO	185	271	301	224	8	989	17%
NÃO INFORMADO	472	434	314	464	431	2115	37%
Total	1249	1339	1240	1365	481	5674	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Nos autos com valor inferior ou igual a 671 UFPs, o total de processos classificados como “não informado” ultrapassa quatrocentos mil no período, representando noventa e seis por cento do conjunto. Nesse mesmo grupo, decisões de mérito aparecem em percentual praticamente irrisório, sugerindo que o volume de autos de menor monta é consideravelmente superior ao dos autos de valor elevado. Isso indica possível acúmulo de estoque processual na primeira instância administrativa, responsável pelo julgamento dos recursos interpostos contra exigências de menor expressão econômica – aqui, a estrutura é semelhante à verificada no Estado de São Paulo, no qual o recurso é admitido, porém julgado por órgão não paritário. Nesse desenho, a manutenção de ritos distintos para autos acima ou abaixo do limite de alçada pode estar produzindo sobrecarga significativa na instância responsável pelos autos de menor valor.

De seu turno, nos autos superiores a 671 UFPs, a categoria “não informado” aparece em proporção substancialmente menor, uma diferença, contudo, que não pode ser interpretada isoladamente, já que o comportamento administrativo relacionado à classificação dos processos parece variar conforme o valor envolvido. Para efeito ilustrativo, apresentam-se duas formas de agrupamento dos dados: uma desconsiderando a categoria “não informado” e outra mantendo a classificação como fornecida.

Tabela 17 – SE | Comparativo entre autos ≤ 671 UFPs e > 671 UFPs (2020–2024) – Decisões depuradas

Tipo de decisão	Autos \leq		Autos $>$ (2ª instância)	
	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	5164	32%	1087	31%
Contrária ao contribuinte	11204	68%	2472	69%
Total	16368	100%	3559	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

Tabela 18 – SE | Comparativo entre autos ≤ 671 UFPs e > 671 UFPs (2020–2024) – Decisões totais

Tipo de decisão	Autos \leq		Autos $>$ (2ª instância)	
	Qt	%	Qt	%
Favorável ao contribuinte	5164	1%	1087	19%
Contrária ao contribuinte	11204	3%	2472	44%
Não informado	402466	96%	2115	37%
Total	418834	100%	5674	100%

Fonte: elaboração própria a partir de dados obtidos via LAI (2025)

No primeiro cenário, quando se exclui a categoria residual, os percentuais de decisões favoráveis e desfavoráveis são relativamente próximos entre autos inferiores e superiores ao limite de alçada, o que impede concluir pela existência de impacto decisório relevante decorrente do valor do crédito tributário. No segundo cenário, porém, quando se mantém a categoria “não informado” no conjunto, a proporção de decisões favoráveis ao contribuinte nos autos de menor valor torna-se praticamente nula, ao passo que, nos autos submetidos à segunda instância, a taxa de favorabilidade, embora baixa, ainda permanece mensurável. Essa discrepância, entretanto, decorre exclusivamente da inconsistência na forma de registro dos dados, e não necessariamente de padrões decisórios distintos.

As informações fornecidas por Sergipe, portanto, não permitem realizar qualquer leitura conclusiva sobre o funcionamento efetivo do contencioso administrativo tributário estadual. A magnitude desproporcional dos autos classificados como “não informado”, somada à impossibilidade de distinguir processos não julgados daqueles que foram decididos e posteriormente pagos ou encaminhados à Dívida Ativa, inviabiliza a construção de indicadores sobre o comportamento decisório das instâncias administrativas do estado. Em razão dessa inconsistência estrutural, demonstrações gráficas seriam incapazes de oferecer leitura cruzada ou comparativa minimamente adequada e, por isso, deixam de ser apresentadas.

4.4.7. Observação operacional no caso de Alagoas

No caso de Alagoas (protocolo nº 1510/2025), a obtenção dos dados foi inviabilizada por entraves operacionais. O pedido foi devidamente registrado no portal de acesso à informação e o número de protocolo foi regularmente recebido. A resposta encaminhada por e-mail informava que o conteúdo estaria disponível mediante consulta direta na plataforma, mas, ao acessá-la após realizar cadastro e *login* obrigatórios, não havia qualquer registro do pedido na área pessoal. Foram realizadas diversas tentativas de contato por telefone com a ouvidoria e com a Secretaria da Fazenda, além do envio de e-mail ao endereço indicado para suporte em casos de indisponibilidade de anexos, sem que qualquer retorno fosse obtido até o encerramento desta etapa da pesquisa. Diante dessa impossibilidade de acesso, torna-se necessário seguir para as conclusões finais sem a análise referente ao estado de Alagoas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O percurso empreendido ao longo da pesquisa revela que o exame do CAT demanda, antes de qualquer apreciação normativa ou empírica, a prévia fixação de um marco teórico consistente. A investigação partiu, portanto, dos princípios constitucionais que condicionam a atuação estatal e que conformam os limites materiais para a configuração institucional dos órgãos de julgamento administrativo. Consoante lição de Paulo de Barros Carvalho, a isonomia, na condição de vetor dirigido precipuamente ao legislador em sentido amplo, impõe a construção de arranjos normativos que diferenciem contribuintes apenas quando existirem razões objetivas e compatíveis com a finalidade da disciplina jurídica. Esse ponto mostrou-se decisivo, pois permitiu compreender que o debate sobre o valor da alçada e sobre a própria configuração do duplo grau somente possui inteligibilidade quando reinserido nesse conjunto de parâmetros constitucionais, composto também pelos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e dos direcionados à Administração Pública.

A análise reforçou que esses princípios não competem entre si por supremacia, mas funcionam como linhas diretivas que se irradiam sobre o sistema e que demandam ponderação contextualizada sempre que aparentam tensão. Ou seja, a atividade interpretativa exigida no âmbito do CAT reside precisamente na calibragem dessas forças, evitando a hipertrofia burocrática e o esvaziamento das garantias que asseguram legitimidade às decisões estatais. Assim, o estudo reforça que a existência ou a inexistência de duplo grau não constitui, *per se*, um problema constitucional; a questão emerge quando a estrutura prevista pelo legislador infraconstitucional incorpora filtros que produzem desigualdades incompatíveis com os parâmetros estabelecidos pela ordem constitucional.

Nesse contexto, assumiu importante papel a discussão sobre a composição paritária dos órgãos julgadores, vez que a paridade não foi concebida apenas como instrumento de defesa do contribuinte, mas como prática institucional que internaliza elementos de democratização na Administração Tributária. A presença de representantes da sociedade civil nos conselhos e tribunais administrativos realiza uma forma de deliberação compartilhada que atenua a verticalidade clássica da relação fisco-contribuinte e materializa, no plano institucional, a tese de Bobbio acerca da expansão dos espaços democráticos. Esse quadro revela-se importante quando confrontado com os modelos estaduais que restringem o acesso dos pequenos contribuintes ao órgão paritário, dado que compromete a própria racionalidade democrática subjacente à existência desses colegiados.

Superada a moldura teórica, o estudo avançou para sua dimensão central, dedicada à análise legislativa comparada dos vinte e sete entes federativos. O levantamento demonstrou que oito estados ainda adotam limitações de acesso à segunda instância administrativa, e que sete deles o fazem mediante critérios econômicos. Constatou-se que seis desses estados impedem, de modo direto ou indireto, que o contribuinte de menor porte acesse um julgamento por órgão paritário, criando uma clivagem decisória entre grandes e pequenos litigantes. Observou-se, ademais, que não há padrão nacional na definição dos valores de alçada, o que reforça o caráter disperso do desenho institucional; os limites variam de R\$ 36.000,00, em Alagoas, a mais de R\$ 3.000.000,00, em Minas Gerais. Ainda, a análise revelou que os estados do nordeste tendem a adotar valores de alçada significativamente inferiores, distanciando-se do padrão observado nas regiões sul, sudeste e centro-oeste, onde os limites são mais elevados. Essas diferenças sugerem que a escolha do valor econômico não deriva de critério uniforme de complexidade ou relevância fiscal, mas de arranjos administrativos locais.

Como exercício complementar, a pesquisa incorporou um recorte empírico preliminar como exploração inicial dos dados disponibilizados por alguns estados, sob o único intuito de observar tendências gerais capazes de dialogar com os achados normativos. As bases de São Paulo, Rio Grande do Sul, Goiás, Bahia e Sergipe, embora heterogêneas e de qualidade irregular, permitiram identificar alguns padrões relevantes. No caso paulista, emergiu a assimetria mais acentuada de todo o estudo. Os autos de menor valor, julgados em instância única, apresentaram apenas 30% de decisões favoráveis ao contribuinte, enquanto os autos que tiveram acesso ao duplo grau atingiram mais de 50%. A diferença de 21 pontos percentuais sugere que, naquele modelo institucional, o acesso ao segundo grau está associado a maior probabilidade de revisão das autuações.

No Rio Grande do Sul, a distância entre instância única e segunda instância mostrou-se reduzida, com trajetórias paralelas e variações marginais, o que indica um sistema mais homogêneo, no qual a existência de duas instâncias não produz efeitos decisórios acentuados. Em Goiás, a inconsistência metodológica dos dados inviabilizou conclusões firmes. Ainda assim, a leitura literal das bases aponta um fenômeno oposto ao de São Paulo, com maior taxa de favorabilidade ao contribuinte na instância inferior. A Bahia apresentou estrutura singular, dado que utiliza notificações fiscais para créditos de menor valor. Nessa categoria, verificou-se menor proporção de decisões favoráveis ao contribuinte quando comparada aos autos de infração, o que reforça a hipótese de que a segmentação por valor repercute na qualidade da instância decisória. Sergipe, por sua vez, forneceu dados cuja interpretação se mostrou praticamente inviável, pois a categoria “não informado” abarca processos pendentes, pagos ou inscritos em dívida ativa, inviabilizando a identificação de julgamentos efetivamente proferidos. Por fim, Alagoas não apresentou dados aptos à análise.

Em síntese, o conjunto de evidências apresentado evidenciou que a organização do CAT brasileiro permanece fragmentada, marcada por assimetrias regionais, critérios econômicos díspares, arranjos institucionais heterogêneos e níveis muito distintos de transparência pública. A investigação legislativa e o exercício empírico preliminar convergiram para a conclusão de que a existência de limitações ao duplo grau de jurisdição administrativa, quando estruturadas a partir de valores de alçada, tende a afetar desproporcionalmente os pequenos contribuintes e a reduzir seu acesso aos espaços de participação democrática representados pelos colegiados paritários. Esse cenário recomenda reflexão mais aprofundada e, sobretudo, a necessidade de debates institucionais que busquem modelos menos assimétricos e mais aderentes aos princípios constitucionais que serviram de base para o desenvolvimento desta pesquisa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE. Lei Complementar Estadual nº 413, de 2022. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário – PAT, à Administração Tributária. Rio Branco: Assembleia Legislativa do Estado do Acre, 2022. Disponível em: <https://sefaz.ac.gov.br/2021/?p=11512>

ALAGOAS. Lei nº 6.771, de 2006. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário - PAT, e dá outras providências. Maceió: Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas, 2006. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=bEGNadAIwG8%3D>

AMAPÁ. Lei nº 400, de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei nº 0194, de 29 de dezembro de 1994. Macapá: Assembleia Legislativa do Estado do Amapá, 1997. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=118630>

AMAZONAS. Decreto nº 4.564, de 1979. Aprova o Regulamento do Processo Tributário-Administrativo. Manaus: Governo do Estado do Amazonas, 1979. Disponível em: <https://sistemas.sefaz.am.gov.br/get/Normas.do?metodo=viewDoc&uuidDoc=22833442-bffb-4062-809e-879199962ea5>

BACICH, Lilian; MORAN, José. **Metodologias ativas para uma educação inovadora: uma abordagem teórico-prática**. 1. ed. Porto Alegre: Penso, 2018.

BAHIA. Decreto nº 7.629, de 1999. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF). Salvador: Governo do Estado da Bahia, 1999. Disponível em: http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1999_7629_paf_regulamento.pdf

BENDER. W. N. *Aprendizagem baseada em projetos: educação diferenciada para o século XXI*. Porto Alegre, RS: Penso, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira, 14ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 2007, 173 p.

BOTALLO, Eduardo Domingos. O CARF: a nova fisionomia do Conselho de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 13. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-

2022/2020/lei/113988.htm#:~:text=1%20%C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Brasília, DF, 1966. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

BRASIL. **Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020.** Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. Brasília, DF, 2020. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-me-2020/portaria-gme_me-340-regulamenta-o-contencioso-administrativo.pdf

BRASIL. **Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023.** Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Brasília, DF, 2023. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.economia.gov.br/handle/123456789/529666>

BRASIL. **Portaria RFB nº 309, de 31 de março de 2023.** Dispõe sobre o funcionamento do Contencioso Administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União: Brasília, 2023. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129873>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.976-7/DF.** Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, julgado em 28 mar. 2007. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Requerido: Presidente da República. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 210.048-0/SP.** Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário da Justiça, 4 dez. 1998.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MELO, Fábio Soares de. Razoável duração do processo contencioso administrativo tributário: considerações relevantes. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, v. 26, n. 10, mai/ago 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Anete Marques Penna de; BASTOS, Elísio Augusto Velloso. O devido processo legal administrativo tributário. p. 167–220. In: DIAS, Jean Carlos; KLAUTAU FILHO, Paulo (coord.). **O devido processo legal.** São Paulo: Método, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Limitação de Acesso à Segunda Instância no Processo Administrativo Tributário: Análise de Constitucionalidade do PLP n. 108/2024. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 59, p. 138–154. São Paulo: IBDT, 2025. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2688>.

CEARÁ. Lei nº 18.185, de 2022. Dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, as regras relacionadas ao respectivo processo, inclusive por meio eletrônico. Fortaleza: Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, 2022. Disponível em: https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Lei-no-18.185_29-de-agosto-de-2022_DOE-1_09_2022.pdf

COELHO, Marco Aurélio Ferreira. **O tratamento constitucional diferenciado e a (in)efetividade da recuperação das micro e pequenas empresas em crise**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2022.

DIB, Cristiano Cury; LANZONI, João Rafael Arnoni; MORAES, Pedro Henrique Siqueira de. Processo tributário como garantia constitucional. **Consultor Jurídico (ConJur)**, 13 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-13/processo-tributario-como-garantia-constitucional/>

DIESEL, Alessandra; BALDEZ, Alda Leila Santos; MARTINS, Silvana Neumann. Os princípios das metodologias ativas de ensino: uma abordagem teórica. **Revista Thema**, v. 14, n. 1, p. 268–288, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ifsul.edu.br/index.php/thema/article/view/404/295>

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 33.269, de 2011. Regulamenta a Lei nº 4.567, de 9 de maio de 2011, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal. Brasília: Governo do Distrito Federal, 2011. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/70686/Decreto_33269_18_10_2011.html

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 4.567, de 2011. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, contencioso e voluntário, no âmbito do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Governo do Distrito Federal, 2011. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/68572/Lei_4567_09_05_2011.html

ESPÍRITO SANTO. Lei nº 2.964, de 1974. [Sem ementa]. Vitória: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, 1974. Disponível em: <https://conteudo.seg.es.gov.br/APINormas/AtoNormativo/7134047>
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto. Universidade de São Paulo. **Projeto Político Pedagógico da FDRP-USP**. 2017. Disponível em: <https://www.direitorp.usp.br/a-fdrp/sobre-a-faculdade/o-projeto-pedagogico/>.

FILIPAK, S. T. et al. Direito, Ensino e Metodologias Ativas: (re)pensando o Ensino Jurídico Tradicional no Brasil. **DEDiCA Revista de Educação e Humanidades** (dreh), n. 21, p. 251–270, 2023. DOI: 10.30827/dreh.21.2023.27793. Disponível em: <https://revistaseug.ugr.es/index.php/dedica/article/view/27793>.

GOIÁS. Lei nº 16.469, de 2009. Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo de questões de natureza tributária. Goiânia:

Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, 2009. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cat/Leis/L_16469.htm.
GOIÁS. Secretaria da Economia do Estado de Goiás. Estatísticas do Processo Administrativo Tributário. Disponível em: <https://www.sefaz.go.gov.br/Cat/estatistica.asp>.

GOMES, Eduardo Newman de Mattera. **Limite de alçada para apreciação de recursos no âmbito de processo administrativo fiscal: mais uma ofensa ao princípio constitucional do favorecimento das pequenas empresas?** 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2024.

HOHENDORFF, Raquel von; ELSNER, Larissa de Oliveira; BEN, Gustavo Vinícius. Um estudo sobre a aplicabilidade da aprendizagem baseada em projetos no ensino do Direito. **Revista Pedagogía Universitaria y Didáctica del Derecho**, v. 8, n. 1, p. 29–43, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5354/0719-5885.2021.57799>

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 2ª ed., vol II, trad. De João Baptista Machado, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1962.

MARANHÃO. Lei nº 7.799, de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. São Luís: Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão, 2002. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>

MARINS, James. Notas sobre o recurso especial e a súmula vinculante no novo conselho administrativo de recursos fiscais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 13. São Paulo: Dialética, 2009.

MATO GROSSO DO SUL. Lei nº 2.315, de 25 de outubro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário e dá outras providências. Campo Grande: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul, 2001. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument>

MATO GROSSO. Lei nº 7.609, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário - PAT, altera dispositivos da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, e da Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000, e dá outras providências. Cuiabá: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso, 2001. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=131815>

MEDEIROS, André Antonio Araujo de. Os conselhos de contribuintes como espaços democráticos: um exercício de cidadania fiscal. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, v. 21, n. 10, p. 64, out. 2009. Disponível em: <https://core.ac.uk/reader/16014530>.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELO, Fábio Soares de. Processo administrativo tributário: princípios, nulidades e efeitos jurídicos. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp125861.pdf>.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Princípio da Eficiência. In: Thiago Marrara. (Org.). **Princípios de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, v. 2.

MINAS GERAIS. Decreto nº 44.747, de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Belo Horizonte: Governo do Estado de Minas Gerais, 2008. Disponível em:
https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.html

MITRE, Sandra Maria. *et al.* Metodologias ativas de ensino-aprendizagem na formação profissional em saúde: debates atuais. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 13, p. 2133–2144, 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-81232008000900018>.

PARÁ. Lei nº 6.182, de 1998. Dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado do Pará e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa do Estado do Pará, 1998. Disponível em: http://antigo.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf

PARAÍBA. Lei nº 10.094, de 2013. Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como sobre a Administração Tributária, e dá outras providências. João Pessoa: Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba, 2013. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/69-leis/pat/2231-lei-n-10-094-de-27-de-setembro-de-2013-pat>

PARANÁ. Lei Estadual nº 18.877, de 2016. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e adota outras providências. Curitiba: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, 2016. Disponível em:
<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=162799&indice=1&totalRegistros=1&dt=30.6.2020.13.19.41.63>

PERNAMBUCO. Lei nº 10.654, de 1991. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco, 1991. Disponível em:
https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm

PIAUI. Decreto nº 18.561, de 2019. Regulamenta a Lei nº 6.949, de 11 de janeiro de 2017, que regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. Teresina: Governo do Estado do Piauí, 2019. Disponível em:
<https://portal.sefaz.pi.gov.br/legislacao/>

RIO DE JANEIRO. Decreto Estadual nº 2.473, de 1979. Aprova o Regulamento do Processo Administrativo-Tributário. Rio de Janeiro: Governo do Estado do Rio de Janeiro, 1979. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156534>

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 13.796, de 1998. [Sem ementa]. Natal: Governo do Estado do Rio Grande do Norte, 1998. Disponível em:
<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152514>

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 6.537, de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Porto Alegre: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, 1973. Disponível em:
<https://ww3.al.rs.gov.br/filerepository/replegiscomp/Lei%20n%C2%BA%2006.537.pdf>

RONDÔNIA. Decreto nº 22.721, Anexo XII, de 2018. [Sem ementa]. Porto Velho: Governo do Estado de Rondônia, 2018. Disponível em:
<https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=202>

RORAIMA. Lei nº 72, de 1994. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Fiscal, sobre os respectivos processos. Disponível em:
<https://www.sefaz.rr.gov.br/downloads/category/561-1994>

SACCHIS, Bianca Rocha; CEZNE, Andrea Narriman. A inconstitucionalidade da cobrança das custas processuais sobre o valor da causa perante a natureza jurídica tributária. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 45–61, jan./abr. 2009.

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 465, de 2009. Cria o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina e estabelece outras providências. Florianópolis: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina, 2009. Disponível em:
https://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lc_09_465.htm

SÃO PAULO. Lei nº 13.457, de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2009. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html>

SERGIPE. Lei nº 7.651, de 2013. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal - PAF, estabelece diretrizes sobre a dívida ativa estadual, bem como disciplina a consulta à legislação estadual tributária, e dá outras providências. Aracaju: Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe, 2013. Disponível em:
<http://legislacaonline.sefaz.se.gov.br:17501/Processo%20Administrativo%20Fiscal%20PAF/Leis/lei7651-13.pdf>

VALENTE, José Armando. *Blended learning* e as mudanças no ensino superior: a proposta da sala de aula invertida. **Educar em Revista**, Curitiba, v. 4, p. 79–97, 2014. Disponível em:
<http://revistas.ufpr.br/educar/article/view/38645>.

ANEXO A – SP – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Prezado(a) Usuário(a) do Serviço Público,

Agradecemos o contato.

Em atenção à sua solicitação, informamos abaixo:

1) Quantidade de processos administrativos tributários instaurados por autos de infração que discutem valores superiores a 20.000 UFESPs, que, em cada um dos anos de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, resultaram em: (i) manutenção integral do crédito tributário; (ii) redução parcial; e (iii) cancelamento total do lançamento.

Vide anexo Item 1

2) Quantidade de processos administrativos tributários instaurados por autos de infração que discutem valores inferiores a 20.000 UFESPs (julgados conforme arts. 39 e 40 da Lei nº 13.457/2009) que, em cada um dos anos de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, resultaram em: (i) manutenção integral do crédito tributário; (ii) redução parcial; e (iii) cancelamento total do lançamento.

Vide anexo Item 2

Item 1

	MANTIDO	REDUZIDO	CANCELADO	Total Geral
2020	771	487	101	1359
2021	1048	416	152	1616
2022	527	379	107	1013
2023	356	783	101	1240
2024	425	690	88	1203
Total Geral	3127	2755	549	6431

Item 2

	MANTIDO	REDUZIDO	CANCELADO	Total Geral
2020	1342	189	165	1696
2021	961	194	98	1253
2022	597	155	80	832
2023	426	382	94	902
2024	535	193	86	814
Total Geral	3861	1113	523	5497

ANEXO B – RS – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

1ª instância:

1) Julgados abaixo de 3.850 UPF-RS:

Julgamentos em instância única						
	Anos					
Tipo de decisão	2020	2021	2022	2023	2024	Total Geral
AL parcialmente procedente	119	197	72	169	110	667
AL totalmente improcedente	201	172	172	385	175	1105
AL totalmente procedente	759	442	677	1187	839	3904
Total Geral	1079	811	921	1741	1124	5676

2) Julgados acima de 3.850 UPF-RS:

	Anos					
Tipo de decisão	2020	2021	2022	2023	2024	Total Geral
AL parcialmente procedente	83	185	81	88	122	559
AL totalmente improcedente	25	38	20	54	18	155
AL totalmente procedente	380	244	412	271	206	1513
Total Geral	488	467	513	413	346	2227

2ª instância:

	Anos					
Tipos de decisão / créditos	2020	2021	2022	2023	2024	Total Geral
SAÍDA IMPROCEDENTE	170	285	237	214	232	1138
500 - Provimento de Recurso Voluntário	6	4	30	13	4	57
540 - Provimento Parcial Recurso Voluntário (Excluído)	44	127	88	83	94	436
541 - Prov Parc Rec Vol com Reclassificação (Excluído)	1	1	1	4	0	7
560 - Desprovimento de Recurso de Ofício	103	90	78	89	94	454
580 - Provimento Parcial de Recurso de Ofício (Excluído)	6	8	13	12	11	50
581 - Prov Parc Rec Ofic. com Reclassificação (Excluído)	2	1	0	0	1	4
720 - Provimento de Pedido de Reconsideração	0	1	0	0	1	2

Tipos de decisão / créditos	Anos					Total Geral
	2020	2021	2022	2023	2024	
750 - Provimento Parcial Pedido Reconsideração (Excluído)	0	0	0	1	0	1
810 - Desprovimento Rec.Extr.Defensor Fazenda	1	5	9	3	2	20
840 - Prov. Parcial Rec.Extr.Defensor Fazenda (Excluído)	0	0	0	0	0	0
850 - Provimento Rec.Extr.Sujeito Passivo	1	1	4	1	1	8
880 - Prov. Parcial Rec.Extr.Sujeito Passivo (Excluído)	6	47	14	8	24	99
SAÍDA PROCEDENTE	596	637	756	789	710	3488
510 - Desprovimento de Recurso Voluntário	374	246	325	370	296	1611
530 - Provimento Parcial Recurso Voluntário (Mantido)	44	127	88	83	94	436
531 - Prov Parc Rec Vol com Reclassificação (Mantido)	1	1	1	4	0	7
55 - Desistência de Impugnação com Desconto	0	5	24	35	15	79
550 - Provimento de Recurso de Ofício	7	8	6	9	5	35
56 - Desistência de Impugnação Parte Impugnada - Novo	0	0	0	0	0	0
570 - Provimento Parcial de Recurso de Ofício (Mantido)	6	8	13	12	11	50
571 - Prov Parc Rec Ofício com Reclassificação (Mantido)	2	1	0	0	1	4
60 - Desistência de Recurso Total-15d	0	0	2	3	5	10
700 - Acolhimento de Pedido de Esclarecimento Câmara	1	7	13	11	12	44
710 - Não Acolhimento Pedido de Esclarecimento Câmara	30	79	96	86	109	400
730 - Desprovimento de Pedido de Reconsideração	3	3	5	7	5	23
740 - Provimento Parcial Pedido Reconsideração (Mantido)	0	0	0	1	0	1
8 - Desistência de Recurso Total	11	5	16	1	1	34
800 - Provimento Rec.Extr.Defensor Fazenda	0	1	23	4	0	28
820 - Prov. Parcial Rec.Extr.Defensor Fazenda (Mantido)	0	0	0	0	0	0
860 - Desprovimento Rec.Extr.Sujeito Passivo	96	84	105	125	82	492
870 - Prov. Parcial Rec.Extr.Sujeito Passivo (Mantido)	6	47	14	8	24	99
882 - Acolhimento de Pedido de Esclarecimento Plenário	0	0	0	2	1	3
884 - Não Acolhimento Pedido de Esclarecimento Plenário	14	15	25	28	49	131
9 - Desistência de Recurso Parcial Parte em Recurso	1	0	0	0	0	1
Total Geral	766	922	993	1003	942	4626

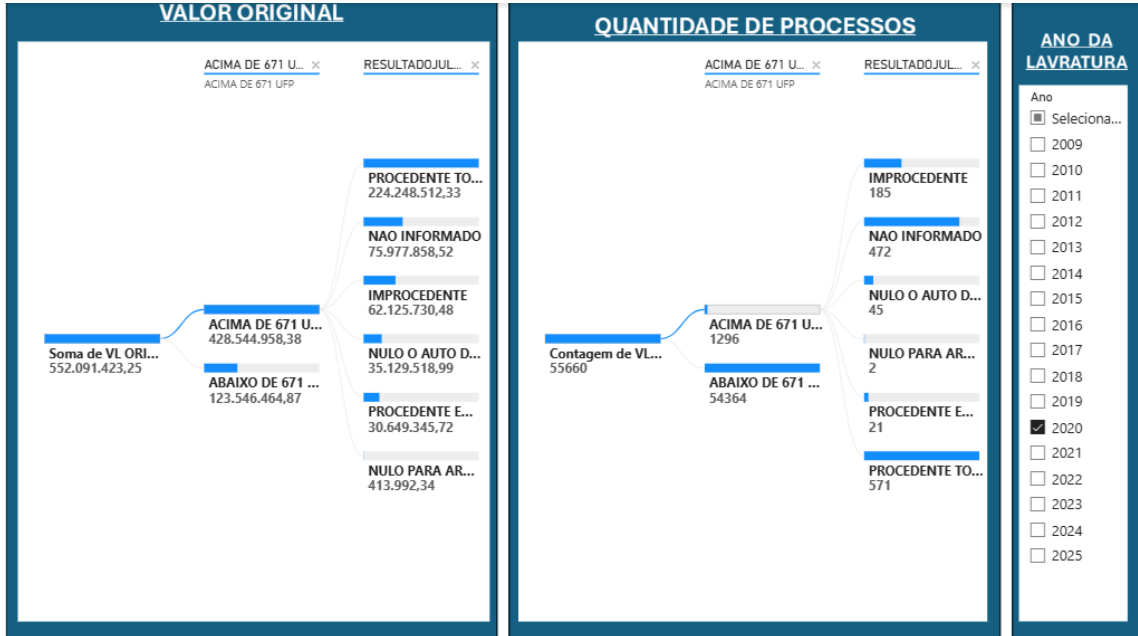
ANEXO C – BA – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Quantidade de autos	Resultado	Ano	Tipo de Processo
64	Nulo	2020	AI
43	Nulo	2022	NF
141	Nulo	2025	NF
172	Procedente	2022	NF
185	Procedente em Parte	2023	NF
88	Improcedente	2020	AI
180	Procedente	2025	NF
101	Improcedente	2021	NF
198	Procedente	2020	AI
384	Procedente em Parte	2020	AI
605	Procedente	2024	NF
242	Nulo	2020	NF
230	Procedente	2021	AI
51	Nulo	2021	AI
85	Procedente em Parte	2022	NF
64	Improcedente	2021	AI
416	Procedente em Parte	2021	AI
217	Procedente	2022	AI
90	Procedente em Parte	2024	NF
94	Improcedente	2022	AI
426	Procedente em Parte	2022	AI
29	Nulo	2022	AI
65	Nulo	2023	NF
195	Procedente	2023	NF
464	Procedente em Parte	2023	AI
74	Improcedente	2023	AI
137	Improcedente	2020	NF
191	Improcedente	2023	NF
169	Nulo	2021	NF
241	Procedente	2023	AI
33	Nulo	2023	AI
546	Improcedente	2024	NF
319	Nulo	2024	NF
135	Procedente	2021	NF
30	Nulo	2024	AI
85	Procedente em Parte	2021	NF
509	Procedente em Parte	2024	AI
202	Procedente	2024	AI
190	Improcedente	2022	NF
113	Improcedente	2024	AI
181	Improcedente	2025	NF
28	Nulo	2025	AI
185	Procedente	2020	NF
117	Improcedente	2025	AI
37	Procedente em Parte	2025	NF

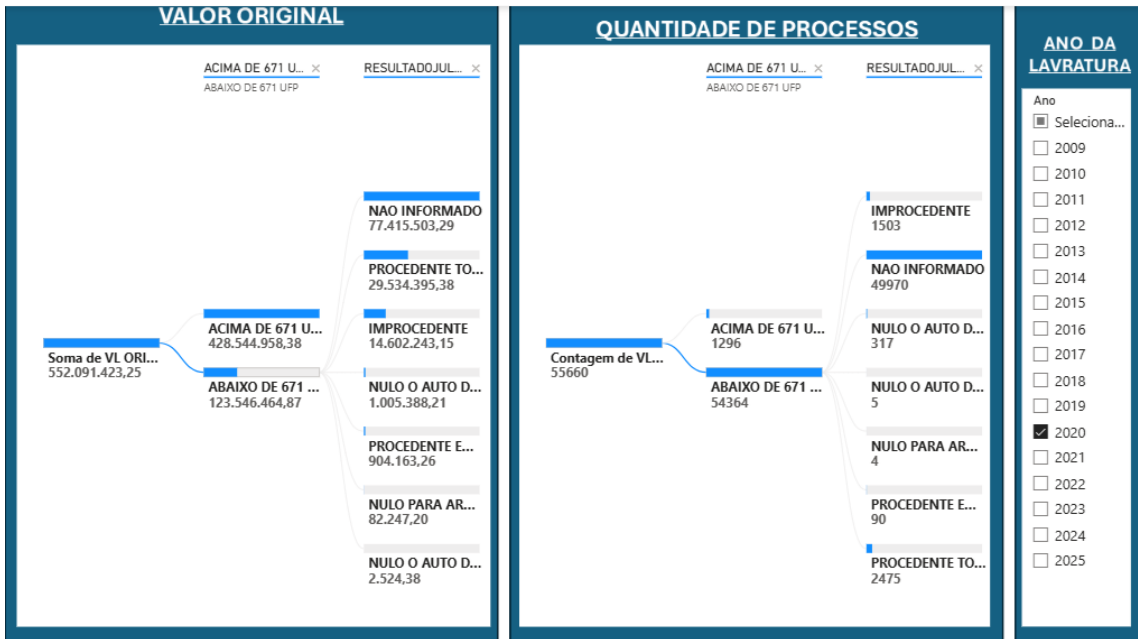
Quantidade de autos	Resultado	Ano	Tipo de Processo
168	Procedente	2025	AI
337	Procedente em Parte	2025	AI
97	Procedente em Parte	2020	NF

ANEXO D – SE – RESPOSTA AO PEDIDO DE ACESSO À INFORMAÇÃO

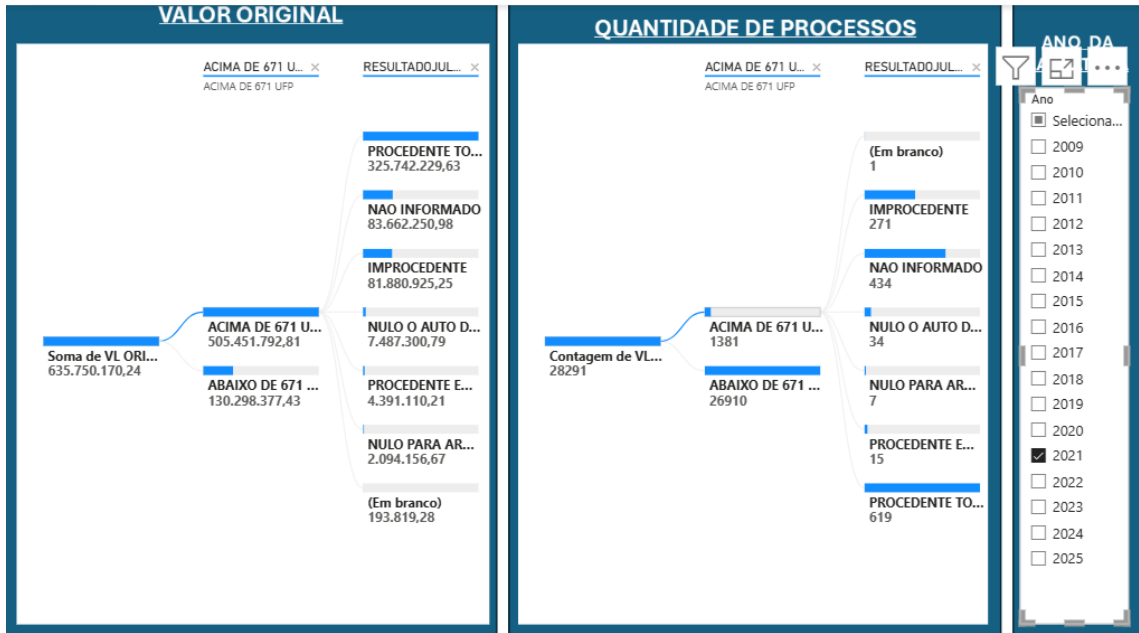
2020 resultado de julgamento para autos **acima de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.)



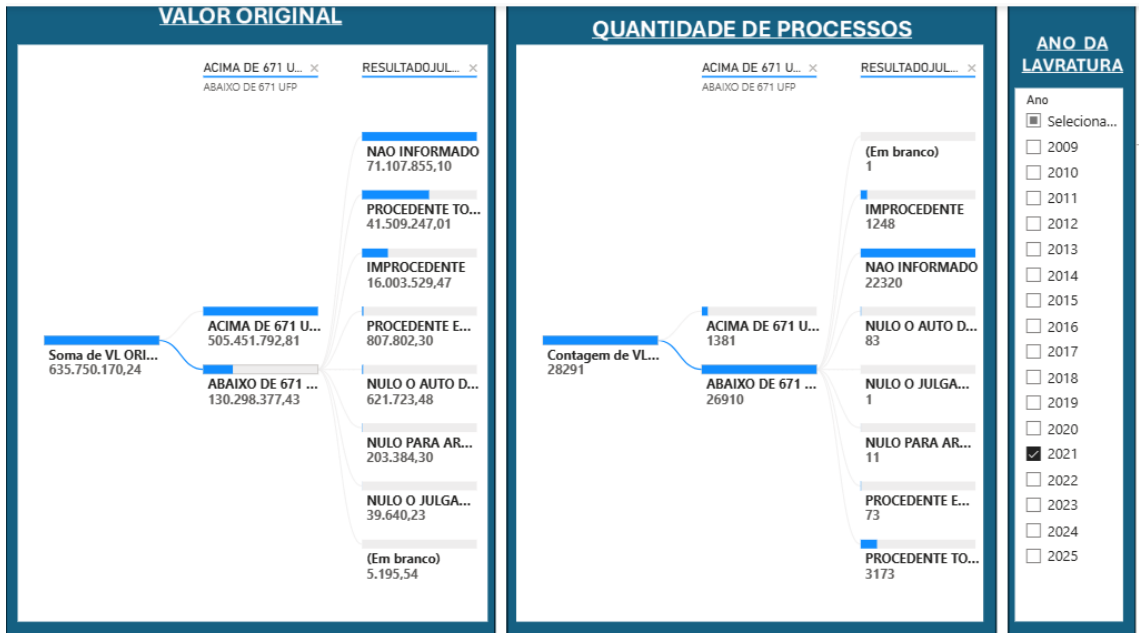
2020 resultado de julgamento para autos **abaixo de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.)



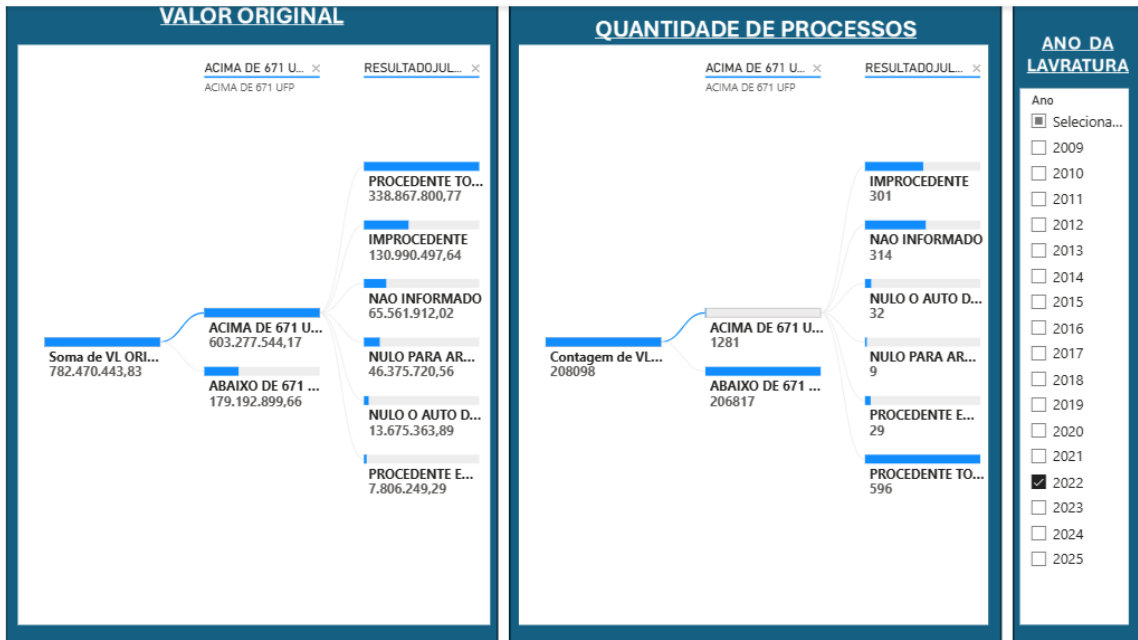
2021 resultado de julgamento para autos **acima de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



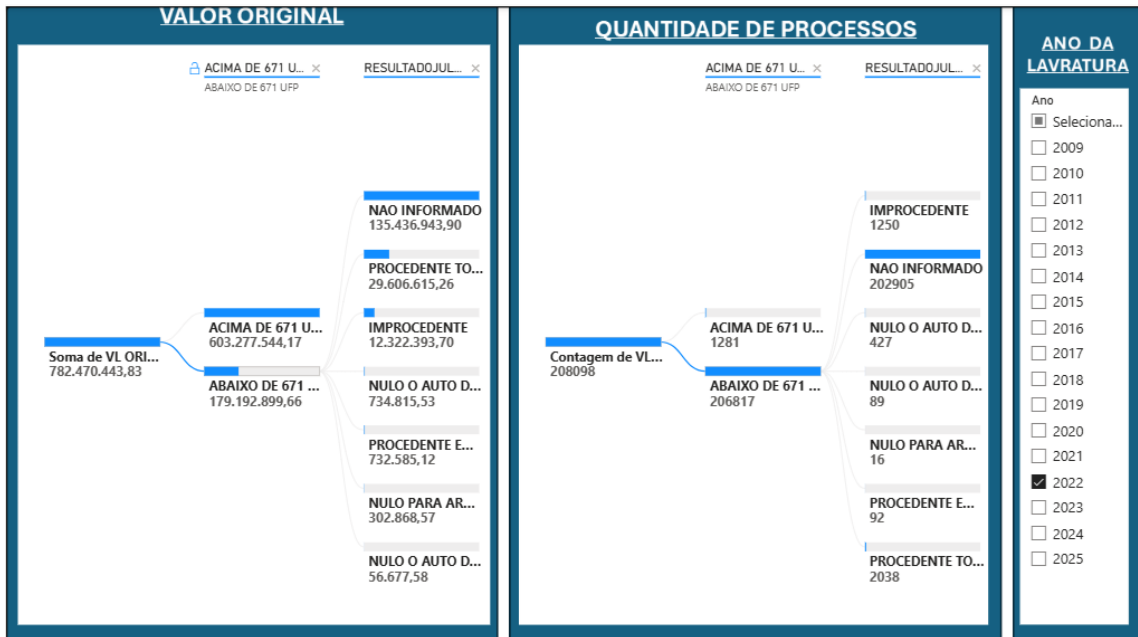
2021 resultado de julgamento para autos **abaixo de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



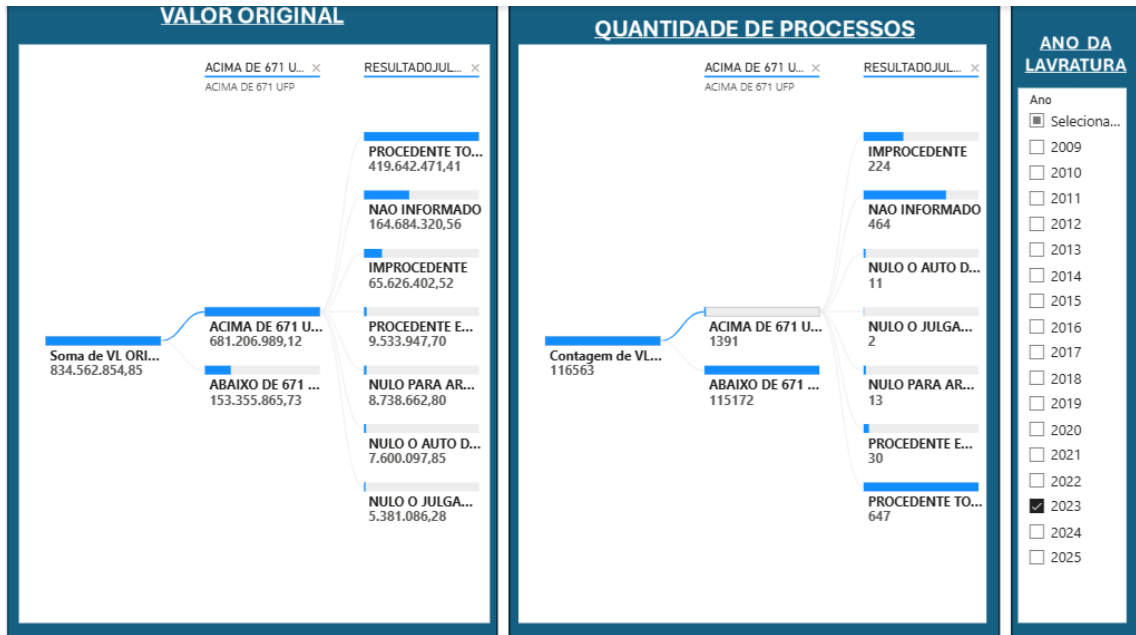
2022 resultado de julgamento para autos **acima de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



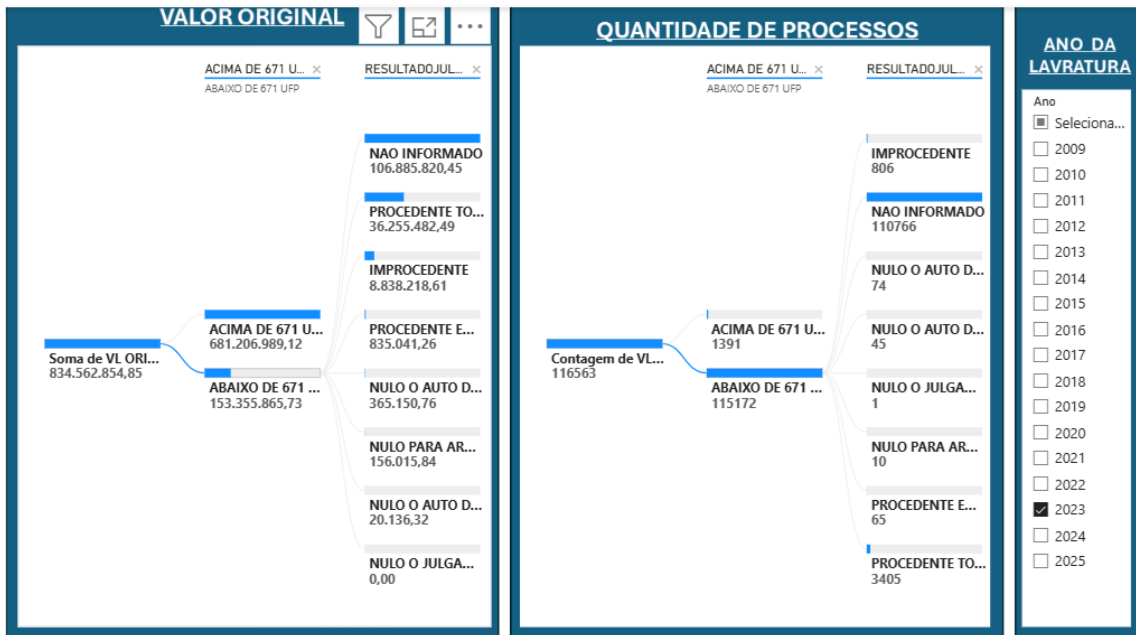
2022 resultado de julgamento para autos **abaixo de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



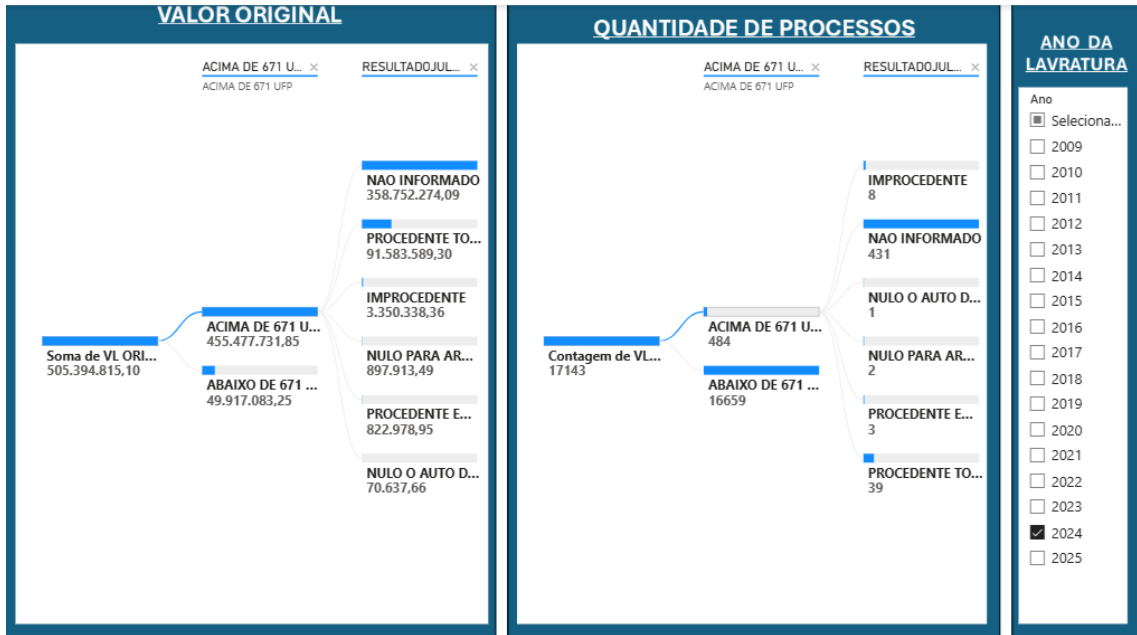
2023 resultado de julgamento para autos **acima de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



2023 resultado de julgamento para autos **abaixo de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



2024 resultado de julgamento para autos **acima de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.



2024 resultado de julgamento para autos **abaixo de 671 UFPs**. (quando o resultado for “NÃO INFORMADO” significa que: ainda não houve conclusão do julgamento; ou o pagamento foi efetuado; ou o processo foi para a D.A.

