

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

DAVI COZZI DO AMARAL

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE
PERNAMBUCO EM PERSPECTIVA: ANÁLISE EMPÍRICA
QUANTITATIVA DE FATORES DE INFLUÊNCIA NAS
DECISÕES PROFERIDAS ENTRE 2015 E 2019**

Recife

2021

DAVI COZZI DO AMARAL

O processo administrativo tributário de Pernambuco em perspectiva: análise empírica quantitativa de fatores de influência nas decisões proferidas entre 2015 e 2019

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP) como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em direito na linha de pesquisa “Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos” integrante da área de concentração “Direito, Processo e Cidadania”.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa

Coorientador: Prof. Dr. Paulo Rosenblatt

Recife

2021

A485p

Amaral, Davi Cozzi do

O processo administrativo tributário de Pernambuco em perspectiva : análise empírica quantitativa de fatores de influência nas decisões proferidas entre 2015 e 2019 / Davi Cozzi do Amaral, 2021.

133f. : il.

Orientador: Raymundo Juliano Feitosa

Coorientador: Paulo Rosenblatt

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco.
Programa de Pós-graduação em Direito.
Mestrado em Direito, 2021.

1. Processo tributário - Pernambuco. 2. Pesquisa jurídica.
I. Título.

CDU 347.9:336.2(81PE)

Luciana Vidal - CRB-4/1338

Nome: Davi Cozzi do Amaral

Título: O processo administrativo tributário de Pernambuco em perspectiva: análise empírica quantitativa de fatores de influência nas decisões proferidas entre 2015 e 2019

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP) como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em direito na linha de pesquisa “Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos” integrante da área de concentração “Direito, Processo e Cidadania”.

Aprovado em: __/__/____

Banca examinadora

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (UFPE)

Prof. Dr. José Mário Wanderley Gomes Neto (UNICAP)

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (UFMG/PUC-MINAS)

AGRADECIMENTOS

Aos meus orientadores, Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa e Prof. Dr. Paulo Rosenblatt, pelas infinitas gentileza e paciência no auxílio para a concepção e aprimoramento deste trabalho, assim como pelo exemplo de entusiasmo e vocação para a pesquisa e a docência.

Ao Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira e ao Prof. Dr. José Mário Wanderley Gomes Neto, pela disposição em participar da banca avaliadora e pelas inestimáveis contribuições prestadas nas etapas prévias à apresentação do trabalho final.

Aos colegas e professores do PPGD/UNICAP, pelas ricas experiências de aulas e debates.

Aos colegas julgadores e auxiliares integrantes do CATE/PE, ora representados na pessoa de Solange Melo, a quem devo a base de dados inicial para o trabalho, pela prolífica convivência.

A Mirella, pelos variados incentivos para que adentrasse na área jurídica tributária.

A Carol, pelo permanente exemplo de dedicação acadêmica e profissional e pelo apoio em todas as etapas do desenvolvimento deste trabalho.

A Felipe, a cuja companhia devo a alegria necessária para transitar por tempos desafiadores.

RESUMO

A dissertação visa à investigação e a identificação de fatores de influência, estranhos às normas tributárias de incidência, nas decisões proferidas no processo administrativo tributário no Estado de Pernambuco. A pergunta de pesquisa, portanto, é: quais elementos alheios às normas de incidência aplicadas nos lançamentos revisados são capazes de influenciar o conteúdo dos provimentos exarados no processo administrativo tributário pernambucano? A pesquisa empírica quantitativa tem caráter exploratório-descritivo e o teste das hipóteses formuladas é realizado através do método da análise por regressão logística. Para alcançar o objetivo geral de identificar as circunstâncias capazes de influir nas decisões, o trabalho compreende a coleta, a sistematização e a análise de dados referentes às decisões definitivas proferidas pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado – CATE/PE entre os anos de 2015 e 2019. A formulação das hipóteses e a codificação das variáveis é justificada na revisão teórica e dogmática de temas atinentes ao processo administrativo tributário, bem como da síntese da legislação específica aplicável à matéria em Pernambuco, relevantes para determinar os cortes efetuados. Os resultados são de que o valor do crédito tributário controvertido e o tempo de duração do processo não são fatores capazes de serem associados às chances de as decisões serem favoráveis ou desfavoráveis ao fisco. Por outro lado, a presença de advogado na representação processual do contribuinte, embora facultativa no processo administrativo, influi nas chances de sucesso do sujeito passivo. A conclusão é de que, nas decisões proferidas, prevalece o caráter técnico da atividade de julgamento administrativo, reforçada pela relevância da formulação de defesa especializada para o resultado do processo.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário. Contencioso administrativo fiscal. Pesquisa empírica quantitativa em direito. Análise por regressão logística.

ABSTRACT

The master thesis intends to identify influence factors others than the tax legislation in the decisions rendered in internal tax review procedure in the State of Pernambuco. The research question is: which factors, besides the law, are capable of influencing the decisions? It's an empirical quantitative exploratory-descriptive research conducted to answer its questions by using the method of logistic regression analysis. To reach the objective of recognizing situations capable of influencing decisions, the collection, summary and analysis of data concerning decisions rendered by the State's administrative tax tribunal between 2015 and 2019 are part of the research. The variables' coding process is preceded by a theoretical and dogmatic review of aspects regarding the legal discipline of the administrative tax review procedure in Pernambuco. The results of the research are that the tax amount in dispute and the length of the procedure are not associated to the chances of disputes being settled in favor or against the tax office, but an attorney representation (although optional) increases the odds of taxpayers' success. The research concludes that the disputes are settled in a technical manner, confirmed by the relevance of the attorney services for its outcomes.

Keywords: Administrative tax review procedure. Administrative tax tribunal. Empirical quantitative legal research. Logistic regression analysis.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Fórmula de cálculo de amostra	83
Figura 2. Gráfico de dispersão dos valores dos tributos exigidos nos processos da amostra.	90
Figura 3. Gráfico de dispersão do tempo de duração dos processos da amostra.....	96

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Divisão por matéria dos processos constantes do acervo do CATE/PE no quinquênio 2015 - 2019.....	80
Tabela 2. Sumário das variáveis utilizadas no modelo.....	87
Tabela 3. Conteúdo das decisões constantes da amostra.....	88
Tabela 4. Classificação das decisões constantes da amostra.....	89
Tabela 5. Divisão dos processos constantes da amostra por faixas de valores dos tributos lançados.....	91
Tabela 6. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "valor inicial do ICMS".....	93
Tabela 7. Duração dos processos constantes da amostra por faixas.....	95
Tabela 8. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "meses completos".....	98
Tabela 9. Divisão dos processos na amostra a partir da representação do contribuinte por advogado.....	101
Tabela 10. Divisão dos processos constantes da amostra de acordo com representação do contribuinte por advogado dentre os sujeitos a duplo grau de cognição.....	101
Tabela 11. Classificação das decisões proferidas nos processos constantes da amostra em que o contribuinte era representado por advogado.....	102
Tabela 12. Classificação das decisões proferidas nos processos constantes da amostra em que o contribuinte não era representado por advogado.....	102
Tabela 13. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "representação por advogado".....	103
Tabela 14. Sumário dos resultados da análise por regressão logística.....	104

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DE PESQUISA	14
2.1. Pesquisa empírica quantitativa em direito	14
2.2. A análise por regressão logística	17
2.3. Justificativa, pergunta de pesquisa e hipóteses	20
3. O DIREITO PROCESSUAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ELEMENTOS TEÓRICOS E DOGMÁTICOS DE INTERESSE PARA A PESQUISA EMPÍRICA ...	23
3.1. Procedimento administrativo, lançamento e auto de infração	23
3.2. O objeto da impugnação administrativa: os vícios do lançamento	32
3.3. Processo administrativo tributário: definições	46
3.4. Processo administrativo tributário: fases	49
3.5. A duração do processo administrativo tributário: da interrupção do prazo decadencial ao início da fluência do prazo prescricional	56
3.6. A razoável duração do processo administrativo tributário	59
3.7. Vantagens da via administrativa e a concomitância entre o processo administrativo e o processo judicial tributário	64
4. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE PERNAMBUCO	69
4.1. Estrutura	69
4.2. A competência decisória dos órgãos do contencioso na Lei nº 10.654/1991	71
4.3. As espécies de processos no acervo do CATE/PE	78
5. OS DADOS PESQUISADOS	81
5.1. O universo de processos	81
5.2. A amostra extraída	83
5.3. Variáveis, coleta e codificação dos dados	83
5.4. Sumário das variáveis adotadas no modelo	87
6. ANÁLISES DOS PROCESSOS E RESPECTIVAS DECISÕES INTEGRANTES DA AMOSTRA	88
6.1. Variável dependente: decisões favoráveis ao fisco e aos contribuintes	88
6.2. A primeira hipótese: o valor do crédito tributário impugnado influencia a decisão no processo administrativo fiscal	90
6.3. A segunda hipótese: o tempo de tramitação influencia a decisão no processo administrativo fiscal	94

6.4. A terceira hipótese: a representação do contribuinte por advogado influencia a decisão no processo administrativo fiscal	99
6.5. Sumário dos resultados dos testes das hipóteses mediante regressão logística.....	103
6.6. Resultados da pesquisa e resposta à pergunta de pesquisa.....	104
7. CONCLUSÃO	109
REFERÊNCIAS	116
APÊNDICE	124

1. INTRODUÇÃO

O trabalho é iniciado com capítulo dedicado à metodologia e à estratégia adotadas para a pesquisa, escolhidas a partir da natureza do problema a elucidar. Para tal finalidade, são dedicadas algumas linhas à pesquisa empírica quantitativa em direito, com a contextualização da sua aplicabilidade e utilidade. O método escolhido para o teste das hipóteses posteriormente elencadas, o da análise por regressão logística, adequado para o trabalho com variáveis dependentes dicotômicas, é apresentado em seguida.

Na sequência, é exposta a justificativa para a realização do trabalho: em apertada síntese, o interesse em conhecer empiricamente como e por que decide o órgão administrativo responsável pela revisão do lançamento tributário em Pernambuco. A pergunta de pesquisa, portanto, é: quais elementos alheios às normas de incidência aplicadas nos lançamentos revisados são capazes de influenciar o conteúdo dos provimentos exarados no processo administrativo tributário pernambucano?

Para esclarecer o problema, são testadas as hipóteses de que o valor do crédito tributário discutido, a duração do processo e a representação do interessado por advogado (facultativa, no contencioso administrativo) são fatores capazes de influir nas chances de as decisões proferidas serem favoráveis ao fisco ou aos contribuintes.

Desta forma, o trabalho tem como objetivo geral investigar os possíveis associados ao resultado dos processos definitivamente julgados na esfera administrativa pelo CATE/PE. Para alcançar tal finalidade, os objetivos específicos são os de coletar dados relativos às decisões proferidas entre 2015 e 2019; analisar as correlações entre o valor do crédito tributário discutido e as decisões; pesquisar sobre a associação entre o tempo de tramitação dos processos e as decisões proferidas; estudar se a presença de advogado na defesa dos contribuintes está ligada às decisões proferidas.

O processo administrativo tributário, instrumento de autotutela da administração e de garantia dos direitos dos contribuintes através do exercício do direito de petição, é, atualmente, objeto de variados estudos na literatura jurídica nacional, inclusive em perspectiva crítica. Desta forma, o capítulo seguinte parte de uma revisão teórica e dogmática acerca de elementos do direito processual administrativo tributário cujo aprofundamento serve como base para a coleta dos dados e a construção das hipóteses testadas na pesquisa.

No capítulo dedicado a tais aspectos, assim, são inicialmente abordadas questões atinentes ao procedimento administrativo preparatório do lançamento, bem como delimitadas as características do lançamento tributário e dos seus instrumentos de veiculação. A partir da

noção de que o contencioso administrativo fiscal é iniciado com a insurgência manifestada pelo sujeito passivo de crédito tributário contra si constituído, é, em seguida, enfrentada a distinção entre as espécies de vícios do lançamento, que correspondem ao objeto da impugnação administrativa.

Em obediência à sequência lógica do trâmite processual administrativo, define-se o conceito de processo administrativo tributário adotado para o trabalho. Superado este ponto, o instituto é posteriormente destrinchado em suas diversas fases. A partir disto, são estudados os efeitos gerados pela pendência do contencioso, assim como a aplicabilidade, efetiva e possível, do princípio constitucional da razoável duração ao processo administrativo tributário.

Por fim, na conclusão do capítulo, é abordado o problema da concomitância entre o processo administrativo e o processo judicial tributário, aliada às possíveis vantagens da opção pela litigância administrativa por parte dos contribuintes não resignados às exigências fiscais sofridas.

Diante da competência legislativa dos entes federados para legislar acerca do processo administrativo na parcela não reservada à lei complementar federal, bem como para organização da administração tributária, existem diferenças e semelhanças entre as estruturas dos órgãos do contencioso dos vários sujeitos ativos das relações tributárias no Brasil. O processo administrativo tributário de Pernambuco, neste sentido, tem características próprias a merecerem análise detida, inclusive para eventuais fins comparativos.

Por estas razões, o capítulo seguinte é destinado ao Contencioso Administrativo Tributário de Pernambuco – CATE/PE, com a análise da sua estrutura administrativa, iniciando de breve apanhado histórico a afluir para a descrição de recente reforma legislativa promovida¹. Após, são estudadas a distribuição da competência decisória nos órgãos do contencioso e as espécies de processo constantes do acervo do órgão.

Para conferir transparência à pesquisa, são detalhados em tópicos próprios os passos seguidos para permitir a análise exploratório-descritiva proposta, a partir da seleção do universo, extração da amostra e codificação dos dados analisados no estudo, referentes às decisões definitivas proferidas no âmbito do CATE/PE no quinquênio compreendido entre 2015 e 2019.

Os dados coletados são resumidos em estatísticas simples relacionadas às variáveis de interesse. No mesmo capítulo, é apresentada a análise por regressão logística efetuada para

¹ Órgão cujo funcionamento é disciplinado pela Lei nº 15.683, de 16 de dezembro de 2015.

cada uma das hipóteses testadas. O trabalho é concluído com a síntese dos resultados e a resposta à pergunta de pesquisa, além da indicação de possíveis utilizações dos dados coletados, resumidos e analisados.

A pesquisa analisa a legislação vigente até a data de 31/12/2020, de modo que eventuais reformas posteriores, assim como a comparação entre decisões proferidas à luz de diferentes legislações em vigor, podem ser objeto de futura nova pesquisa.

2. METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DE PESQUISA

2.1. Pesquisa empírica quantitativa em direito

É bem conhecida e difundida a ideia de Hans Kelsen, expressa em sua teoria pura, de ser a norma jurídica o objeto da ciência jurídica; a conduta humana só o seria enquanto pressuposto ou consequência – conteúdo – das normas (KELSEN, 1994, p. 79).

Sob tal perspectiva, determinado o direito como uma ordem normativa, e limitada a ciência jurídica ao conhecimento e à descrição das normas jurídicas e das relações por elas estabelecidas, esta seria oposta a “todas as outras ciências que visam o conhecimento, informado pela lei da causalidade, de processos reais” (KELSEN, 1994, p. 84). A ciência jurídica, assim, seria essencialmente distinta das ciências sociais que descrevem a conduta humana no domínio da realidade natural, já que orientada ao estudo de como a conduta humana determinada por normas positivas deve se processar (KELSEN, 1994, p. 96).

Por isso, à ciência jurídica caberia responder perguntas acerca da adequação de condutas concretas ao direito: se uma atitude é prescrita ou proibida, se está inclusa ou não na competência de quem a realiza, se é ou não permitida (KELSEN, 1994, p. 89). Em outras palavras, a ciência jurídica pura, à luz da tradição kelseniana, de considerável lastro no pensamento jurídico nacional, é a ciência da dogmática.

A pesquisa empírica, por sua vez, distingue-se por ser fundada em dados, e não em normas: ainda que a teoria e a dogmática subsidiem a análise a realizar, um estudo empírico utiliza dados para responder a problemas de pesquisa concretos, com aptidão para fornecer contribuições mais acuradas para a formulação de normas e políticas públicas, diante da melhor capacidade de mensuração do nível de incerteza das conclusões eventualmente alcançadas (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 4).

Em vistas disso, a problemática da efetiva existência de pesquisa empírica em direito não é solucionável de forma apriorística, já que depende da perspectiva teórica de quem a analisa: o conhecimento advindo de uma pesquisa empírica pode tanto ser um conhecimento pertencente à ciência jurídica, quanto irrelevante para a definição e delimitação do que seja o direito (XAVIER, 2018, não p.), conforme vislumbrado a partir da teoria pura. Neste sentido,

[...] o que observamos em nossa cotidianidade é a transmissão da ideia de um Direito formalista, positivista, dogmático, distante do universo da pesquisa empírica. Essa perspectiva tende a desconsiderar os diversos estudos empíricos realizados, especialmente pelas Ciências Sociais, que buscam demonstrar que o Direito, longe de ser uma entidade abstrata, está imerso em um contexto social, cultural e histórico específico, que lhe molda e lhe condiciona. (IGREJA, 2017, p. 11)

Mesmo o entendimento de que o direito prescinde de observações da realidade, no entanto, não ignora completamente as manifestações reais decorrentes dos fenômenos jurídicos. Nesta perspectiva, em que as observações empíricas de manifestações ligadas ao direito seriam a ele externas, pertencentes a outros campos do conhecimento científico social, existiria pesquisa empírica *com* o direito, e não *em* direito (XAVIER, 2018, não p.). Ainda assim, a complexidade da realidade social favoreceria as possibilidades de enriquecimento do conhecimento sobre o fenômeno jurídico a partir da produção de conhecimento empírico, utilizado também para melhor subsidiar reflexões sobre a dogmática (XAVIER, 2018, não p.).

Por isso, assim como nas ciências sociais em geral, o teste de hipóteses sobre as matérias de fundo do fenômeno jurídico, mesmo as aparentemente lógicas e autoevidentes, é importante para a análise dos institutos pesquisados: percepções cotidianas são passíveis de enviesamento por preconceitos e lugares-comuns, do que decorre possível aceitação acrítica de postulados teóricos inválidos sobre as características dos fenômenos estudados (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 9). O conhecimento advindo do trabalho com dados, desta forma, à maneira do conhecimento crítico do direito, pode servir como instrumento de depuração de postulados oriundos do senso comum, geralmente aceitos por serem reproduzidos ciclicamente, em múltiplas referências cruzadas na doutrina jurídica, ainda que sem respaldo na realidade.

A pesquisa empírica em direito, entretanto, assim como em muitos campos das ciências sociais, é limitada pela própria natureza dos fenômenos estudados, visto que os dados utilizados são produzidos pelo mundo, e não pelos pesquisadores. Em outras palavras, são dados oriundos da observação da realidade social, não provenientes de ensaios “placebo-controlados”. Disto decorre ser difícil determinar se os resultados observados são causados pelos fatores testados ou por outros elementos concorrentes. Há dificuldade de estabelecimento de relações causais, ainda que potencialmente minimizada pela tentativa de maior aproximação possível com um verdadeiro experimento através do desenho e desenvolvimento da pesquisa (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 7-8).

Neste sentido, toda pesquisa empírica procura atingir um ou mais dentre três fins: coletar dados, resumi-los para que sejam facilmente compreendidos e, finalmente, estabelecer inferências descritivas ou causais, através do uso de dados observados para aprender sobre grupo de dados mais amplo que se almeja compreender (EPSTEIN; KING, 2013, p. 23). Conquanto a utilização dos dados seja o traço distintivo da pesquisa empírica, estes podem ser numéricos (quantitativos) ou não numéricos (qualitativos) – como palavras a serem

interpretadas, agrupadas em categorias e usadas para a identificação de padrões –, sem que em nenhum dos casos seja perdida natureza empírica do trabalho desenvolvido (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 3).

Os dados em formato numérico, portanto, constituem a matéria prima da pesquisa quantitativa, mesmo que sejam derivados da transformação de informações não estruturadas, de caráter textual, em códigos numéricos (CASTRO, 2017, p. 40). Tais dados, agrupados em grandes conjuntos, podem ser descritos de forma simplificada através de estatísticas resumidas (EPSTEIN; KING, 2013, p. 35).

Assim, ferramentas de análise estatística simples, como agrupamentos de dados, gráficos e médias aritméticas são úteis para a detecção e descrição de padrões ou tendências na distribuição ou variação de valores numéricos que, isoladamente analisados, poderiam passar despercebidos. A estatística, então, é o grupo de técnicas para a redução de dados quantitativos em um número menor de termos descritivos, comunicados de forma mais fácil e conveniente (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 21).

A descrição dos dados, porém, costuma ser parte de um trabalho mais amplo, uma vez que, para fins de testar hipóteses, é normalmente necessário estabelecer inferências: traçar conclusões baseadas na amostra coletada, representativa de um grupo maior que se pretenda estudar. A amostra de dados, portanto, é utilizada para permitir a compreensão das características da população da qual foi extraída, e, quanto mais significativa for, maior segurança confere acerca da sua capacidade de generalização para o universo a que representa (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 21).

As variações nos dados coletados e resumidos, por sua vez, são importante objeto da pesquisa empírica quantitativa. Se não há variação entre os fatores estudados, há pouco a explicar; em outras palavras, o objetivo da pesquisa é explicar por que variáveis variam (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 401).

No Brasil, no entanto, há especial carência de pesquisas quantitativas sobre o funcionamento das instituições do sistema de justiça em sentido amplo. Por esta razão, proliferam reformas legais sem base empírica relevante, influenciadas pela retórica e por concepções normativas pré-concebidas, muitas vezes fundadas em ideias sobre o funcionamento institucional amparadas em evidências meramente anedóticas (CASTRO, 2017, p. 39-40).

Em outras palavras, o estudo do comportamento institucional a partir de elementos empíricos serve para confrontar os dados da realidade com as expectativas e suposições que a

literatura especializada – ou, em alguns casos, mesmo o senso comum – detém sobre a atividade da instituição. A coleta de dados em relação ao desempenho de tais instituições, portanto, é útil para a produção de diagnósticos fundamentados (CASTRO, 2017, p. 40), e a sua análise estatística permite “traçar uma descrição das inter-relações observáveis dentro de um sistema de variáveis” (CASTRO, 2017, p. 51).

Dentre as ferramentas passíveis de utilização para o teste de hipóteses a fim de responder perguntas de pesquisa de natureza empírica quantitativa, a da análise por regressão logística foi escolhida para o trabalho, dadas as características da variável dependente adotada para o estudo, conforme adiante se detalhará.

2.2. A análise por regressão logística

A análise por regressão dos dados coletados é utilizada para quantificar a importância dos fatores propostos como explicação para a variação verificada – ou seja, para determinar o peso da presença de determinados fatores (variáveis independentes) na obtenção de certo resultado (variável dependente). É por isso que os modelos de análise por regressão são bastante utilizados nas ciências sociais (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 401), e são considerados o verdadeiro ambiente de trabalho dos estudos empíricos em direito (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 173).

Dentre tais modelos, o de regressão logística (*logit*) é adequado ao trabalho com variáveis dependentes dicotômicas, ou binárias, em que o resultado que se pretende explicar é manifestado por duas opções mutuamente excludentes. Trata-se de identificar o grau de associação entre a presença de certos fatores (variáveis numéricas, ordinais ou categóricas) e a probabilidade de resultado em uma decisão binária, alternativa (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 215). Em outras palavras, o método de análise por regressão logística serve para mensurar a relação entre os fatores explicativos e a produção do resultado dicotômico: provido ou não provido, deferido ou indeferido, julgado ou não julgado (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 216).

A regressão logística, neste sentido, serve para o exame do impacto de mais de uma variável sobre as chances de ocorrência ou não de determinado evento, com a modelagem do logaritmo natural das chances. Aqui, chance significa “a relativa probabilidade de o resultado recair sobre uma entre duas categorias da variável dependente (resposta)” (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 218). Exemplificativamente, em um modelo como tal, é

possível medir as chances de sucesso de uma execução fiscal associadas à presença de variáveis explicativas como o faturamento anual do executado, o tempo de existência da empresa, a instauração de prévio processo administrativo ou a ocorrência de redirecionamento da execução.

Assim, embora não seja necessário trabalhar diretamente com logaritmos para o uso da técnica, é interessante notar que a *logit* envolve a determinação logarítmica das razões de chance (*log-odds*) de um resultado dicotômico com base na combinação linear de variáveis independentes (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 430-431).

A função matemática da *logit*, enquanto logaritmo da razão de probabilidades $-l = \log\left(\frac{p}{1-p}\right)$ – se apresenta da seguinte forma: $l = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2$. Aqui, β_0 equivale à constante e β_1 e β_2 correspondem aos coeficientes relativos às variáveis explicativas X_1 e X_2 (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 431).

O resultado da operação logarítmica pode ser interpretado da seguinte forma:

Todo processo de escolha possui, em si, uma característica aleatória, que se soma à racionalidade envolvida na apreciação das alternativas; assim, o modelo estatístico calcula as chances de o fenômeno pesquisado ocorrer e se essa ocorrência estaria, ou não, associada à presença das variáveis que se pretende testar na pesquisa. Assim, exemplificativamente, em um modelo baseado em uma análise *logit* binária, se o resultado estatístico encontrado tiver sinal positivo (+), significa que a variável explicativa (independente) está associada ao aumento das chances de a primeira alternativa (1) ocorrer; por outro lado, se o resultado obtido tiver sinal negativo (-), a respectiva variável explicativa estaria associada à diminuição das chances do evento (1) ocorrer; destarte, se o resultado obtido for muito próximo a 0 (zero), significa ausência de associação ou uma associação muito baixa, sem qualquer interferência nas chances de ocorrer o evento sob predição no modelo. (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 217)

Em outras palavras, os resultados da *logit* podem ser lidos a partir do coeficiente: se maior do que 0, o seu exponencial (e as razões de chance) será maior do que 1, aumentando as chances (multiplicando por um fator maior que um). Por outro lado, se o coeficiente for menor do que 0, então o exponencial será menor do que 1, diminuindo, desta forma, as chances (multiplicando por um fator menor do que 1). Finalmente, se o coeficiente é igual a 0, então o exponencial será igual a 1, deixando as chances inalteradas, já que multiplicadas por 1 (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 432). As razões de chance, neste sentido, são “expressas pela razão [...] de ocorrer cada alternativa, o que permite comparar as chances de verificações dos fenômenos, entre os grupos de alternativas, identificando quais delas prevalecem sobre as outras” (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 223).

Para confirmar a capacidade do modelo de explicar a associação entre as variáveis (a aptidão para permitir a inferência estatística a partir dos resultados alcançados), afere-se a sua

significância estatística, expressada pelo p-valor, que, por convenção, deve apresentar coeficiente igual ou inferior a 0.05, a indicar que a explicação é válida para ao menos 95% dos casos contidos na amostra (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 222).

Mesmo quando o p-valor é superior ao padrão, no entanto, o modelo pode ser capaz de fornecer diretrizes úteis para explicação dos fenômenos estudados (GOMES NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 223). Ainda assim, o p-valor consideravelmente superior ao patamar convencionado leva à conclusão de que a diferença eventualmente verificada é estatisticamente insignificante – ou seja, os dados não convencem de que a diferença entre as chances de ocorrência do evento, quando presente ou não a variável explicativa testada, é significativamente diferente de zero (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 160).

A aptidão da análise por regressão logística para o estudo de fenômenos associados ao direito tributário é referendada por diversas pesquisas empíricas na literatura estrangeira, especialmente no estudo do comportamento dos contribuintes. O método foi utilizado, por exemplo, em tese doutoral na qual se pesquisou a associação de fatores como direitos políticos, autonomia local e confiança no governo e no sistema legal e o cumprimento voluntários das obrigações tributárias pelos particulares (TORGLER, 2003). A influência da confiança no sistema político na disposição dos contribuintes para o cometimento de fraudes fiscais também foi objeto de estudo empírico, com foco em países europeus, no qual se utilizou a *logit* (MARIEN; HOOGHE, 2011).

No estudo de processos decisórios em órgãos judicantes, no Brasil, o método da análise por regressão logística tem uso que abarca desde o estudo do desempenho em ação direta de inconstitucionalidade de legitimado constitucional para ingresso da ação junto ao Supremo Tribunal Federal (HARTMANN; FERREIRA; REGO, 2016) até a análise dos fatores de influência nas decisões proferidas pelo Tribunal do Júri (STEMLER; SOARES; SADEK, 2017).

Na área específica a que se refere o presente trabalho, merece destaque estudo em que, pelo método da regressão logística, buscou-se identificar a existência de elementos que estariam associados à concordância ou divergência de posicionamentos em decisões proferidas pelos órgãos de primeira e segunda instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará – CONAT (BENEGAS; MONTEIRO; VALE, 2019).

A funcionalidade do modelo de regressão logística, portanto, justifica a sua adoção como método para testar as hipóteses veiculadas no trabalho. Visa-se à identificação de possíveis elementos de enviesamento nas decisões definitivas proferidas no contencioso

administrativo tributário pernambucano, em vistas de responder à pergunta de pesquisa concernente à existência de fatores variados associados ao conteúdo dos julgados, conforme melhor detalhado adiante.

Para tanto, parte-se de postulados teóricos colhidos na literatura especializada acerca das características da litigância na seara administrativa tributária para a formulação de hipóteses a serem testadas em relação à amostra colhida, com o fito de identificar se os fatores elencados efetivamente constituem benefício para os sujeitos interessados no processo, mediante análise por regressão logística, depois de realizado tratamento estatístico dos dados coletados.

2.3. Justificativa, pergunta de pesquisa e hipóteses

O direito processual administrativo tributário é fértil campo de pesquisa, dada a característica *sui generis* do seu regramento e do funcionamento dos órgãos de julgamento, muitas vezes aparentemente dissonante da estrutura institucional predominante no direito brasileiro. O valor do conhecimento produzido na área é incrementado pela submissão da atividade ao regime jurídico administrativo, mas permeada pelos princípios condutores do direito processual em geral, e com objeto na resolução de litígios oriundos da aplicação do direito tributário, ramo do conhecimento jurídico de considerável desenvolvimento científico nas últimas décadas.

A despeito das ricas controvérsias teóricas, das variadas questões dogmáticas latentes e dos problemas acerca da estruturação dos órgãos administrativos responsáveis pelo trâmite do processo administrativo tributário, inclusive sob o aspecto federativo, são bem vindas pesquisas relacionadas ao efetivo funcionamento dos órgãos do contencioso fiscal. Dada a relevância da atividade para a administração tributária e para os inúmeros contribuintes envolvidos em ambiente de alto grau de litigiosidade, é útil conhecer *como*, nas diversas facetas da atividade, decidem os órgãos. Aqui, não se trata meramente de descobrir o posicionamento dos órgãos de julgamento acerca de temas polêmicos de direito material, mas de descortinar o modo de proceder do contencioso no desempenho da sua atividade fim.

Assentadas certas premissas teóricas e delineado o arcabouço legal estruturante dos órgãos de revisão administrativa do lançamento tributário e do processo administrativo fiscal, é possível, igualmente, estabelecer meta mais ambiciosa: a de descobrir *por que* os órgãos decidem como decidem, ou, dito de outro modo, buscar compreender se há fatores estranhos

às normas tributárias de incidência que sejam capazes de influenciar o conteúdo dos provimentos exarados no processo administrativo tributário.

Assim, são investigadas se as vantagens da discussão do crédito tributário na via administrativa, levantadas pela literatura jurídica e delineadas em tópico específico do trabalho, efetivamente assim podem ser consideradas: notadamente, o caráter técnico especializado da atividade de julgamento, a celeridade do processo administrativo e a menor onerosidade para o contribuinte, em parte derivada da assistência facultativa por advogado.

Busca-se, desta maneira, identificar se a atividade de julgamento administrativo do lançamento corresponde a efetivo instrumento de autotutela, com o aperfeiçoamento apenas dos créditos tributários hígidos, assim como de proteção dos direitos legítimos dos contribuintes à luz da melhor técnica jurídica. A alternativa, de outra mão, seria conhecer o caráter do contencioso administrativo fiscal de instrumento meramente homologatório de determinados atos fazendários, ou ainda, de ambiente para a persecução de escopos não coincidentes com o interesse público. Tais fatores serão oportunamente delineados no trabalho.

A pesquisa, neste sentido, permite avançar na compreensão do contencioso administrativo fiscal, ainda que com o foco nos órgãos julgadores integrantes da estrutura do Estado de Pernambuco. Desta forma, as conclusões alcançadas podem respaldar escolhas dos contribuintes em relação à via e à forma de discussão das exigências fiscais sofridas. Igualmente, são capazes de subsidiar alterações legislativas tendentes a conferir maior eficiência e tecnicidade na atuação do contencioso administrativo, ou, por outro lado, incentivar a manutenção ou aprofundamento de medidas já existentes. Ainda, serve para fundamentar escolhas administrativas quanto à organização e ao funcionamento dos órgãos julgadores.

Para o campo de estudo ligado ao processo administrativo tributário, a pesquisa é útil para demonstrar a possibilidade de análise do contencioso fiscal sob o prisma do comportamento institucional dos órgãos julgadores. Assim, a matéria pode ser discutida com melhor embasamento, inclusive ensejando a revisão de trabalhos teóricos e dogmáticos, para que seja analisada a real utilidade da existência de órgãos revisionais do lançamento na estrutura do Poder Executivo dos diversos entes federados. Da mesma maneira, as conclusões alcançadas podem ser confrontadas com as eventualmente advindas de estudos com outros órgãos do contencioso administrativo tributário, especialmente quanto à eventual existência

de vieses decisórios e quanto à eficiência da atividade, para fins mesmo de propiciar a comparação entre modelos organizacionais e legislações processuais.

O trabalho, enfim, pretende compreender uma faceta do comportamento decisório no processo administrativo tributário, ainda que com foco limitado a uma única instituição, diante do recorte adotado para a pesquisa. É o que se busca realizar, à luz de dados, a respeito da atividade desempenhada pelo CATE/PE, a fim de responder à seguinte pergunta de pesquisa: quais elementos alheios às normas de incidência aplicadas nos lançamentos revisados são capazes de influenciar o conteúdo dos provimentos exarados no processo administrativo tributário pernambucano?

Em vistas de enfrentar o problema de pesquisa, são testadas hipóteses formuladas a partir dos estudos teóricos e dogmáticos desenvolvidos em capítulo próprio. Uma hipótese, neste sentido, “é uma resposta possível de ser testada e fundamentada para uma pergunta feita relativa ao fenômeno escolhido” (RICHARDSON, 1999, p. 27). É, em síntese, uma tentativa de resposta, ainda que parcial, à pergunta de pesquisa: uma afirmação que deve ser testada empiricamente, a fim de submissão a confirmação ou rejeição (RICHARDSON, 1999, p. 110).

Desta forma, como hipóteses de trabalho, são testadas as chances de serem determinantes para o conteúdo das decisões os seguintes fatores: a) o valor do crédito tributário discutido; b) o tempo de tramitação do processo; c) a defesa do contribuinte interessado realizada por advogado.

A pesquisa exploratório-descritiva visa à coleta, resumo e apresentação de dados, para possibilitar a posterior análise por regressão, relativos a decisões proferidas em processos definitivamente julgados na esfera administrativa no interregno compreendido entre 2015 e 2019, com o marco inicial definido pelo período em que as decisões administrativas passaram a ser integralmente disponibilizadas para consulta pública na internet. O marco final corresponde ao último ano completo finalizado antes da coleta dos dados estudados.

3. O DIREITO PROCESSUAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ELEMENTOS TEÓRICOS E DOGMÁTICOS DE INTERESSE PARA A PESQUISA EMPÍRICA

3.1. Procedimento administrativo, lançamento e auto de infração

O estudo dos elementos administrativos e processuais do ordenamento tributário foi, por muito tempo, relegado a segundo plano pela doutrina especializada, que mantinha ênfase nas normas materiais de incidência (XAVIER, 1997, p. 6-9).

No Brasil, o fato seria devido, dentre outros motivos globais, à ausência de disciplina minuciosa da matéria em lei complementar, dada a preferência do legislador nacional por permitir aos entes federativos o exercício de ampla competência normativa quanto aos atos integrantes do procedimento e do processo administrativo tributário, anteriores e posteriores ao lançamento. A ausência de codificação do processo tributário para regular a relação jurídica tributária em seu aspecto formal – tanto na fase procedimental, como na fase processual, administrativa ou judicial – gera uma profusão de normas, que muitas vezes sequer demarcam nitidamente os campos procedimental e processual (KOCH, 2012, p. 100-101).

Mesmo na parcela disciplinada pelo Código Tributário Nacional – CTN, o estudo é de antemão dificultado pela plurissignificação do conceito de lançamento tributário, o mais relevante dos atos tributários. Neste sentido,

[...] o lançamento é estudado tanto como um agrupamento de normas jurídicas disciplinadoras da realização de um ato administrativo ou reguladoras do procedimento administrativo que culmina com a prática desse ato, quanto como o ato ou o procedimento em si mesmos considerados, ou seja, integrados numa realidade fática e correspondentes a manifestações de realidades ocorrentes em determinadas circunstâncias de tempo e de lugar. Sob este prisma doutrinário, refere-se o lançamento não só a uma determinada conjugação de normas jurídicas vinculadas entre si, porque tendentes à ordenação de um procedimento administrativo e, pois, à disciplina do ato dele resultante, mas também, e diversamente, ao próprio ato ou procedimento administrativo tributário em que este ato se insere, considerados ambos na sua realidade fática, ou seja, visualizados como exteriorizações de condutas humanas disciplinadas pela ordem jurídica, isto é, juridicamente reguladas, na sua prática e no seu modo de efetivação. (BORGES, 1999, p. 88)

Diante disso, ressalve-se que, sem pretensões de adentrar no antigo debate quanto à natureza de ato ou procedimento do lançamento, conceito jurídico-positivo qualificado pelo CTN das duas formas (BORGES, 1999, p. 120) –, por razões de clareza, para os fins deste trabalho, utiliza-se o vocábulo apenas para designar o ato administrativo.

O procedimento, não obstante a sua importância como caminho legalmente fixado para a concretização do ato através da criação da norma tributária individual (BORGES, 1999,

p. 124), uma vez que integrado pelos atos preparatórios do lançamento (XAVIER, 1997, p. 119), pode ser satisfatoriamente descrito como procedimento administrativo preparatório daquele.

O procedimento preparatório é iniciado com a necessária ciência do sujeito passivo acerca dos termos inaugurais da ação fiscal (art. 196, CTN; art. 26, Lei Estadual de Pernambuco nº 10.654/1991), momento no qual cessa a espontaneidade do contribuinte para o adimplemento das suas obrigações eventualmente não satisfeitas sem a aplicação de penalidade (art. 138, p. único, CTN). Enquanto relação travada no regime jurídico-administrativo, o procedimento é equilibrado entre prerrogativas administrativas e garantias particulares:

Em última análise, todos os problemas jurídico-administrativos consistem – e convém ter isto sempre muito presente – em buscar esse equilíbrio, garanti-lo quando tiver sido encontrado e reconstruí-lo quando tiver sido perdido. Em resumo, trata-se de perseguir e obter o serviço eficaz do interesse geral, sem diminuir as situações jurídicas, igualmente respeitáveis, dos cidadãos. (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2014, p. 68)

A existência de poderes suficientes à administração tributária para a aplicação da norma tributária material – finalidade do procedimento administrativo – é condição de efetividade do próprio sistema tributário (SANCHES, 2010, Cap. IV). Para a fiscalização, portanto, à luz do interesse público abstrato na tributação, são concedidas legalmente as prerrogativas importantes para a efetivação da arrecadação, dada a sua condição de dever-poder de exercício da função administrativa, necessariamente empregadas de forma instrumental ao atingimento da finalidade específica atribuída pelo ordenamento, sob pena de abuso do poder e extralimitação da competência administrativa (MELLO, 2016, p. 100-102).

O procedimento administrativo preparatório do lançamento, assim, atrelado à fiscalização do cumprimento de deveres dos contribuintes, está compreendido no exercício da função administrativa tributária, entendida como a ação da administração tributária “relacionada mediata ou imediatamente com a efetivação da atividade de tributação, ação esta que não pode se afastar da concretização dos interesses públicos da comunidade” (CINTRA, 2014, p. 48).

Quanto à busca pela efetivação da arrecadação através do procedimento, portanto, a identificação do interesse público é indissociável do princípio da legalidade tributária, diante do próprio fundamento democrático da tributação no Estado de Direito: os atos preparatórios, se considerados em conjunto, visam à aplicação da norma de incidência estabelecida na lei

tributária, seja no ato constitutivo do crédito, seja no ato declaratório da extinção da obrigação pela atividade pretérita do contribuinte, nas hipóteses legais.

De outra maneira, pode-se afirmar que o poder tributário, pela sua aptidão para a interferência na liberdade e na propriedade, legitima-se apenas pela representação e pelo consentimento, ainda que indireto, uma vez que limitado originariamente pelo pacto constitucional (TORRES, R., 1991, p. 127). A obrigação legal de pagar tributos compreende, afinal, também a obrigação do Estado de cobrar estritamente de acordo com a lei (KIRCHHOF, 2016, p. 112).

À luz da diferenciação entre interesse público primário e secundário, assim, não há interesse público na tributação em bases superiores às estabelecidas pela legislação, nem na utilização do tributo e das atividades relacionadas à sua coleta e fiscalização para o atingimento de finalidades diversas das especificamente assentadas pelo ordenamento jurídico. Uma vez que, como visto, a atividade fazendária compreende o exercício de uma função administrativa, deve ser traduzida como um “dever cuja satisfação é balizada pelo atendimento dos correlatos fins públicos estatuidos pela ordem legal” (CINTRA, 2014, p. 50).

Por um lado, pois, há interesse público na observância da legalidade a preservar os particulares de excessos da fiscalização, em atendimento a interesses circunstanciais e exclusivos das pessoas jurídicas estatais. A tributação, enfim, é meio para a promoção de direitos, e não para a eliminação do direito de propriedade ou para a promoção de ataques à liberdade individual (PAULSEN, 2014, p. 23).

É precisa, nesta linha, a lição de Souto Maior Borges (1999, p. 93):

O Código Tributário Nacional não é lei estatutária de deveres e direitos administrativos *in genere*, mas um Código de normas gerais de Direito Tributário. Decisiva para a legitimidade do procedimento administrativo é a observância dos princípios e normas constitucionais, bem como das respectivas garantias, que preservam os sujeitos passivos [...] contra os excessos do poder fiscal.

De outra parte, está presente o interesse público na concretização do dever fundamental de pagar tributos, diante da necessidade de manutenção do aparelho estatal justamente para a garantia dos direitos e liberdades. Em consequência, o interesse público à arrecadação nas bases e limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico legitima o exercício, pela administração tributária, das prerrogativas atribuídas à fiscalização tributária no procedimento administrativo tributário passível de culminar no ato de lançamento. A exorbitância de tais prerrogativas, no entanto, tem reflexos na validade do próprio ato potencialmente resultante, como adiante se exporá.

Quando finalizado com o ato de lançamento, o procedimento preparatório integra-o no seu elemento formal, considerado em acepção ampla, já que o ato último é resultado da sucessão de atos administrativos preparatórios (DI PIETRO, 2016, p. 250). Os atos integrantes do procedimento, de caráter instrutório, visam precipuamente à identificação dos liames obrigacionais entre os sujeitos da relação jurídica, com a produção de enunciados probatórios (TOMÉ, 2016, p. 362-363). A este respeito, é certo que a observância dos deveres instrumentais do contribuinte, a resvalar no correto cumprimento das suas obrigações acessórias, tem como finalidade última possibilitar a fiscalização dos fatos tributáveis a que se reportam (TORRES, H., 2003, p. 91).

O procedimento preparatório, por isso, tem caráter inquisitorial. Os seus atos integrantes são praticados unilateralmente pela fiscalização, cabendo aos contribuintes fiscalizados o dever de cooperação, sem que haja necessário contraditório em cada etapa, visto que, nesta fase, não há pretensão formal deduzida (MARINS, 2016, p. 174).

Embora inexista necessário prejuízo à possibilidade de facultar a participação do interessado no esclarecimento de fatos e situações do seu interesse, a abertura para manifestação em cada fase do procedimento não constitui dever da autoridade fiscal, justamente por não haver exigência formalizada. Por isso, como corolário lógico, o início da ação fiscal não produz qualquer efeito sobre a fluência do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

O caráter inquisitorial do procedimento, contudo, a despeito do que a etimologia do termo possa sugerir, não deve ser confundido com autorização para a arbitrariedade, ou mesmo discricionariedade, diante da necessária observância das autoridades administrativas à legalidade objetiva (MARINS, 2016, p. 175). Assim, não se pode falar em vulneração ao devido processo legal pela mitigação do contraditório no procedimento fiscal prévio ao lançamento, uma vez que apenas o ato de lançamento – resultado possível do procedimento – constitui exigência fiscal em face do contribuinte.

Por outro lado, o direito de impugnação administrativa da exigência formulada engloba o questionamento da validade dos atos preparatórios, que devem ser descritos e comprovados pela autoridade fiscal competente, já que integrantes do ato principal em seu aspecto formal. Desta forma, quando posteriormente instaurado o contraditório, a garantia de ampla defesa do sujeito passivo compreende a discussão sobre os atos instrutórios integrantes do procedimento preparatório, os quais, conquanto não produzam efeitos jurídicos tributários

autônomos, condicionam a validade do produto resultante, ainda que com ele não se confundam (BORGES, 1999, p. 169).

Os atos integrantes do procedimento preparatório, portanto, não são impugnáveis administrativamente de forma autônoma, isolada, mas somente enquanto parte do ato constitutivo. Tal limitação, por óbvio, não impede que lesões ou ameaças a direitos decorrentes da prática de atos preparatórios sejam reparadas ou inibidas pelo Poder Judiciário, diante do disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988 – CF/1988, ainda que deles não resulte exigência fiscal imediata ao contribuinte.

Neste sentido, a provocação ao Poder Judiciário é indispensável para coibir a perpetração de atos tidos como de sanções políticas, entendidas como “as restrições de direitos fundamentais impostas pelo Poder Público com a finalidade oblíqua e desviada de efetuar a cobrança do crédito tributário sem a observância do devido processo legal” (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 387) – ou seja, sem que seja constituído crédito tributário passível de controle de legalidade na via administrativa, com os efeitos decorrentes. É exemplo desta prática a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos, inadmissível consoante entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal – STF (Súmula nº 323).

Assim, em síntese, sem embargo de procedimentos específicos vários, como de reconhecimento de isenções ou de consulta fiscal, entende-se primordialmente como procedimento administrativo tributário o trâmite administrativo prévio ao lançamento, de caráter inquisitorial, preparatório do ato constitutivo do crédito. Nesta fase, desenvolve-se a atividade fiscalizatória antes referida, com a produção de atos preparatórios, como a coleta de provas, a apuração das atividades do sujeito passivo e a realização de cálculos para a liquidação das suas obrigações (XAVIER, 1997, p. 176-191).

O lançamento, produto potencialmente resultante do procedimento, pode ser conceituado como “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência” (XAVIER, 1997, p. 66). Pode bem ser descrito, ademais, como ato administrativo de caráter estritamente vinculado, ainda que largamente massificado (NABAIS, 2017, p. 311).

É, em outras palavras, o ato que constitui o crédito tributário e através do qual se declara a existência da obrigação tributária subjacente, nascida com a ocorrência do fato imponible previsto na norma tributária de incidência. É o ato tributário por excelência, ainda que não se possa considerá-lo conceito central do direito tributário (fundado na obrigação),

mas com importante função clarificadora, procedimental e processual, inclusive por possibilitar a análise do funcionamento da administração (SANCHES, 2000, p. 119).

Mediante a sua expedição, portanto, o sujeito ativo das obrigações tributárias, declarando a ocorrência dos fatos impositivos, constitui crédito em seu favor, exigível quando notificado ao sujeito passivo e exequível depois de finalizado processo regular, com a inscrição em dívida ativa. Como qualquer ato administrativo que gere efeitos na esfera particular, mas especialmente diante da natureza tributária da relação jurídica material da qual deriva, o lançamento deve ser efetuado com completa motivação e comprovação dos elementos da obrigação a que se refere.

A este respeito, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 81),

[...] o ato de lançamento deve ser fundamentado, tendo o Fisco o dever de explicar detalhadamente a ocorrência dos fatos que o justificaram, e ainda *comprovar* tais afirmações. Ato desacompanhado dessa fundamentação, e dessa comprovação, é nulo, e não gera a tão alegada quanto equivocada ‘presunção de validade’ do ato administrativo.

É de se notar existir, contemporaneamente, uma tendência de retirada da característica do lançamento como pressuposto prévio e indispensável ao pagamento de tributos – com maior frequência, passa a caber à administração fazendária um papel preponderante de verificação do regular cumprimento dos encargos tributários pelos particulares, aos quais a legislação impõe deveres de colaboração (XAVIER, 1997, p. 149-152).

As obrigações derivadas de tais deveres, acessórias às obrigações principais surgidas com a realização da hipótese de incidência tributária, podem ser definidas no plano teórico como prestações de fato, com conteúdo não diretamente pecuniário, que têm por objetivo permitir à administração o conhecimento de fatos fiscalmente relevantes (SANCHES, 2000, p. 56). Ainda sobre o tema, reflete Leandro Paulsen (2014, p. 91):

O pagamento de tributos afigura-se [...] como dever fundamental. Mas, para que a tributação realmente se faça realidade, é necessária ampla colaboração das pessoas. Suas obrigações, por isso, não se limitam a contribuir para o erário quando da prática de um fato gerador revelador de capacidade contributiva. A colaboração tem um âmbito maior, envolvendo também uma plêiade de outras obrigações ou deveres que tornam possível a fiscalização e o lançamento dos tributos e que, inclusive, facilitam, assegurar e garantem sua arrecadação.

Remetendo à expressão cunhada por Ferreiro Lapatza, Estevão Horvath (2010, p. 102-110) menciona certa tendência de privatização da gestão tributária, com a cominação, aos particulares, de atribuições que os sujeitos ativos das obrigações tributárias não podem realizar em relação a todos os contribuintes.

Dentre os deveres de colaboração, o autor inclui o “autolancamento”, por ele definido como “operação [...] ou conjunto de operações realizadas pelo particular e destinadas a qualificar fatos e/ou quantificá-los” (HORVATH, 2010, p. 117), conceito tido por identificado com o de lançamento por homologação positivado no CTN (HORVATH, 2010, p. 158). Nesta linha, a atribuição de deveres de tal ordem não significaria o abandono da atividade de lançamento pela administração, mas, sim, a sua reserva à “tarefa de investigar, reprimir e sancionar conforme o comportamento do contribuinte não conforme ao Direito” (HORVATH, 2010, p. 106).

Por outro lado, para Alberto Xavier (1997, p. 13), considerando que o sistema tributário moderno adotaria as características da massificação e da automação, o lançamento seria, quanto à maior parte dos tributos, prescindível para a dinâmica da obrigação tributária, que pode ser cumprida espontaneamente sem a expedição do ato, o que não implicaria, entretanto, a existência da figura denominada “autolancamento” no direito brasileiro (XAVIER, 1997, p. 84).

O processo de massificação da gestão tributária, assim, seria responsável por reservar ao ato constitutivo do crédito tributário o desempenho de funções excepcionais, “na zona patológica da relação tributária”, em nome da transferência aos contribuintes das atividades materiais essenciais à liquidação das obrigações, atendendo a preocupações concernentes a problemas de praticabilidade da cobrança de tributos (SANCHES, 2000, p. 131).

O lançamento, portanto, assumiria no mais das vezes a característica de ato efetuado a partir de uma função de fiscalização e controle (XAVIER, 1997, p. 15), a implicar, em regra, a imposição de sanções – ainda que estas sejam inconfundíveis com o ato constitutivo do crédito tributário, conforme será adiante abordado. De qualquer modo, a expedição do ato de lançamento enquanto exceção, e não como regra para possibilitar o recolhimento dos tributos legalmente estabelecidos, está diretamente relacionada ao expediente sancionador da administração, a ser adotado quando sejam indevidas as condutas dos contribuintes (SANCHES, 2000, p. 120).

Neste contexto, o caráter prescindível do lançamento para o recolhimento de tributos no ordenamento brasileiro está relacionado à sujeição da maior parte dos tributos de potencial arrecadatório relevantes ao denominado, no art. 150, *caput*, do CTN, lançamento por homologação. Nestes casos, conforme disposto na lei, o lançamento ocorreria com a expressa homologação, pela autoridade fazendária, de atividade efetuada pelo sujeito passivo referente

à antecipação do recolhimento do tributo devido, calculado sem prévio exame da autoridade administrativa.

De forma resumida, quanto a este tema, é possível discordar da ideia de que atividades promovidas por particulares tenham natureza de lançamento tributário. Operações lógicas travadas no plano intelectual, de subsunção de fatos a normas, não correspondem a atos de aplicação de normas jurídicas. Por isso, a adequação espontânea do destinatário da norma de incidência tributária à obrigação por ela imposta não constituiria um ato jurídico autônomo, de aplicação do direito, mas, sim, um comportamento de *conformação* ao direito (XAVIER, 1997, p. 78-80).

Ainda, considerado o lançamento o ato administrativo de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, *caput*, CTN), é incongruente classificar como tal uma atividade a ser praticada pelo contribuinte. De igual forma, é incoerente a atribuição da característica de lançamento a ato administrativo homologatório de pagamento integralmente satisfativo de obrigação, já que desprovido da natureza constitutiva atribuída ao ato de lançamento também pelo art. 142, *caput*, do CTN.

Mais propriamente, portanto, é possível tratar do dever do contribuinte de cálculo e antecipação de pagamento de tributo devido, em atividade a ser homologada expressamente por ato, de natureza declaratória, exarado pela administração fazendária. Neste caso, a satisfação da obrigação derivada da ocorrência de fatos tributáveis prescindiria da constituição do crédito correspondente.

Igualmente, pode-se reconhecer a possibilidade de homologação tácita da atividade do contribuinte pelo transcurso do prazo decadencial a extinguir o direito subjetivo estatal à constituição de crédito referente a obrigações surgidas em período pretérito. Ocorrida a homologação tácita pelo esgotamento do prazo decadencial para a formulação da exigência fiscal, inexistiria ato administrativo a praticar, e, sim, estaria precluso o direito à expedição materialmente válida de ato de natureza constitutiva.

Por outro lado, inexistente homologação expressa ou tácita da atividade do obrigado tributário, o ato constitutivo do crédito, decorrente da insuficiência ou incorreção da atividade de apuração e recolhimento do tributo pelo contribuinte, tem a característica de lançamento de ofício, em regra acompanhado da imposição de sanções, na forma de penalidades pecuniárias.

Por potencialmente gravosos ao particular – seja pela possibilidade de constituição de crédito sem obrigação tributária que lhe respalde, pelo risco de acarretar imposição de sanções de caráter pecuniário, ou ainda pela eventual invasão da esfera privada do administrado –, o

procedimento preparatório e o lançamento não prescindem da detida submissão aos preceitos a orientar a atividade administrativa, além, por óbvio, da necessária adstringência às normas materiais de incidência tributária.

Neste sentido, a execução das, na expressão de Souto Maior Borges (1999, p. 119), “penas tributárias”, está condicionada à regularidade do lançamento e do seu procedimento prévio. Salvo na hipótese de imposição de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, a configuração da infração de natureza tributária depende, por liame lógico, da confirmação da existência de obrigações tributárias não adimplidas pelo sujeito passivo, bem como do acerto do crédito tributário constituído em relação às mesmas.

Por estas razões, na prática administrativa, é comum a lavratura de autos de infração para atingimento de ambos os fins em conjunto: a constituição de crédito tributário decorrente da realização do fato imponible da obrigação tributária principal através de lançamento de ofício e a imposição de penalidade pecuniária pelo não atendimento à obrigação de prévio recolhimento do tributo pelo sujeito passivo.

Diante deste vínculo, há potencial confusão entre o ato de lançamento tributário, o ato de imposição de penalidade e o instrumento de veiculação de ambos. O CTN, por sua vez, não contribui para a delimitação técnica dos institutos ao se referir à “proposição da penalidade” pela autoridade competente para o lançamento (art. 142, *caput*), e mesmo quando trata da “conversão” das obrigações tributárias acessórias inobservadas em obrigações principais “relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, § 3º).

O auto de infração, no entanto, serve apenas como instrumento legal de exteriorização de atos distintos – o de lançamento tributário e o de imposição de penalidade, ainda que formalizados em um mesmo documento. Veicula, ademais, a notificação do contribuinte para adotar providências em relação aos demais atos. É, em outras palavras, “o suporte físico de um ou mais atos administrativos” (TOMÉ, 2016, p. 349).

As mesmas considerações servem para hipóteses de autos de apreensão de bens ou mercadorias em que, além de ser veiculado ato decorrente do poder de polícia administrativa de apresamento de coisas em situação tributária irregular, é constituído crédito tributário pelo lançamento e imposta penalidade pecuniária – todos os atos, no entanto, distintos e inconfundíveis entre si. Neste sentido, a legislação de Pernambuco estabelece que a lavratura de autos de infração e apreensão objetiva a identificação da infração à legislação tributária e o seu responsável, bem como a apuração do crédito tributário devido e a proposição da penalidade cabível (art. 24, I, Lei nº 10.654/1991).

Segundo Souto Maior Borges (1999, p. 157), com a precisão técnica que caracteriza a sua obra,

O auto de infração é ato procedimental que se formaliza mediante um só documento, relacionado com uma realidade jurídica complexa que lhe é subjacente. Mas sob essa unidade formal se esconde sua diversidade de funções técnicas. Trata-se de ato procedimental cuja complexidade é revelada pela circunstância de que no auto de infração, como nota comum à multiforme legislação pertinente à matéria, vêm normalmente mescladas (a) a aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, inconfundível com (b) a aplicação das normas que prescrevem a sanção de ato ilícito, a cominação de penalidades tributárias e, finalmente, (c) a aplicação da norma processual tributária, pela intimação ao autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la, no prazo que lhe for assinado. Cumpre, portanto, extrair a variedade irreduzível, sob a aparência de uma inexistente unidade do regime jurídico, que decorre da unitária formalização desse ato processual. Sua forma, portanto, é unificada; a estrutura do auto de infração, complexa.

Os atos administrativos de lançamento e de imposição de penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação tributária, desta forma, diferenciam-se precipuamente em seu elemento de motivo. No primeiro, os pressupostos de fato e de direito têm origem lícita, na realização concreta da hipótese de incidência estabelecida na norma de incidência tributária. No segundo, decorrem de ato ilícito, comissivo ou omissivo, relativo à não satisfação de obrigações previstas na legislação.

Em seu conceito legal, aliás, o tributo compreende definição negativa relacionada justamente à circunstância de não se constituir como sanção de ato ilícito (art. 3º, CTN), o que serve para confirmar a natureza jurídica diversa da exigência tributária e da penalidade aplicada. A sanção, desta forma, conquanto não integre a definição do lançamento como elemento essencial, é característica indispensável ao auto de infração, por representar a consequência jurídica da sua lavratura (BORGES, 1999, p. 162).

Estas questões referendam a possibilidade de análise em separado – tanto no plano teórico, quanto no prático – dos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, bem como dos provimentos administrativos que os revisam.

3.2. O objeto da impugnação administrativa: os vícios do lançamento

As circunstâncias acima descritas potencializam a necessidade de controle de legalidade da atividade tributária e enfatizam o papel do processo administrativo como instrumento para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte (TORRES, R., 1999, p. 78). O controle de legalidade do lançamento, a ser exercido em processo instaurado pela

impugnação do contribuinte, tem como escopo a confirmação ou invalidação do lançamento; a insurgência do sujeito passivo, portanto, tem como objeto os vícios do ato.

É interessante anotar, neste ponto, que, em um mesmo instrumento de constituição de crédito tributário, podem constar atos diversos, ainda que conexos ou similares. Assim como o lançamento tributário (referente à obrigação principal surgida com o surgimento do fato imponible) não se confunde com o ato de aplicação de penalidade, mesmo que veiculado em um mesmo auto de infração, há tantos lançamentos – no mais das vezes, agrupados – quanto fatos imponíveis identificados.

Considerando que o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139, CTN) e que o fato gerador da obrigação tributária no plano abstrato (hipótese de incidência) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, CTN), há tantas obrigações quantos forem os fatos ocorridos no mundo fenomênico. Logo, há tantos créditos constituídos quantos fatos diversos verificados. Prova disto é que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador (art. 144, CTN): desta feita, mesmo fatos com características idênticas ocorridos em momentos diversos ensejam, sob o prisma material, mais de um lançamento, sem embargo da possibilidade da sua formalização e exigência em conjunto, em um mesmo ato formal.

É por esta razão que as decisões administrativas podem confirmar apenas parcialmente os créditos tributários constituídos de ofício: é factível que parte das obrigações tributárias listadas pela autoridade fiscal lançadora inexista, sem embargo do acerto na identificação das demais, bem como é possível que haja o descumprimento de requisitos para a formalização de apenas uma parte da exigência. Em tais casos, não há óbice à invalidação somente da parcela contaminada do lançamento, nem prejuízo à constituição definitiva da parte do crédito verificada hígida.

Os vícios no lançamento podem ser meramente formais – nulidades em sua acepção mais comum – ou, diversamente, assumir natureza material, a acarretarem a improcedência da exigência fiscal formulada por meio do lançamento. Em Pernambuco, a Lei nº 10.654/1991 (art. 22, *caput*) vincula a nulidade à expedição de atos por pessoa incompetente, com preterição ao direito de defesa do sujeito passivo ou em desobediência a dispositivos expressos em lei. A definição, assim, não resolve integralmente a diferenciação entre os vícios formais e materiais do lançamento, uma vez que a improcedência também é determinada pela formulação do ato em desacordo com a lei, ainda que por incorreta subsunção do fato à norma.

A delimitação das espécies de vícios passíveis de iniquação dos atos constitutivos de crédito tributário é importante, em primeiro lugar, porque serve para estabelecer as fronteiras da competência das instâncias de julgamento do processo administrativo para agir *ex officio*: em Pernambuco, a cognoscibilidade de ofício de nulidades é expressamente prevista no art. 22, § 3º, da Lei nº 10.654/1991. A distinção do caráter dos vícios a contaminar a validade de determinado ato de lançamento tem, ademais, relevância diretamente atrelada aos efeitos produzidos pela anulação do ato, notadamente em relação à fluência do prazo decadencial.

A decadência tributária, matéria reservada à disciplina por lei complementar (art. 146, III, “b”, CF/1988), é tratada de forma conceitualmente imprecisa no CTN, em seu art. 156, V, como causa extintiva do crédito. Em poucas palavras, uma vez que a decadência se refere ao prazo para exercício do direito subjetivo à constituição do crédito tributário, é ilógico considerar que o seu decurso extingue o que sequer chegou a existir (SCHOUERI, 2015, p. 666-669). Possivelmente, uma solução técnica seria a de remeter o instituto da decadência à impossibilidade de exercício do direito à satisfação do crédito nascido – o direito, não o crédito – com o surgimento da obrigação tributária; ou, em outras palavras, tratar da caducidade do direito estatal à constituição do crédito tributário pelo transcurso do prazo decadencial.

Apesar disso, do CTN, constam quatro regras distintas de contagem do prazo decadencial (previstas no art. 150, § 4º; art. 173, I; art. 173, II; e art. 173, p. único). Neste ponto, porém, é objeto de interesse a regra veiculada pelo art. 173, II, que trata da extinção do direito fazendário à constituição do crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos iniciado “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Na prática, a regra promove a devolução do prazo decadencial à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário quando o ato administrativo de lançamento anteriormente proferido padece de nulidade de caráter formal declarada em decisão administrativa ou judicial. Aplicado literalmente, o dispositivo assegura a permanência infinita do direito do fisco de realizar novo lançamento em substituição ao original, já que não há prazos para a declaração de nulidade do ato original, o que, para Bruna Borba (2004, p. 243-246), seria lesivo ao princípio da igualdade.

Não obstante o debate doutrinário quanto à constitucionalidade da norma, por representar espécie de prêmio ao ente estatal que tenha formalizado o crédito tributário de forma viciada (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 100), no regime vigente, é certo que a

anulação do lançamento por vício formal “reabre a possibilidade de a Fazenda exigir o seu crédito, que durante 5 anos permanece incólume quanto ao seu mérito” (TORRES, R., 2018, p. 293).

Nesta linha, se o reconhecimento de vício material em determinado lançamento tem efeito potencialmente preclusivo para o fisco e em nenhuma hipótese interfere na fluência do prazo decadencial, a nulidade de caráter formal possibilita nova discussão sobre a mesma matéria, reiterando prazo quinquenal para a formalização da exigência fiscal.

Diante do tempo normalmente decorrido entre o surgimento de obrigações tributárias e a formalização da exigência fiscal correspondente, assim como em face da duração dos processos administrativos e judiciais, a anulação do ato de lançamento por razões formais ou materiais tem crucial relevância para a possibilidade de constituição de crédito tributário, ainda que relativo a fatos já conhecidos e provados à época do primeiro lançamento. Por tais motivos, em grande parte das situações, é o reconhecimento da natureza do defeito a contaminar o lançamento que determinará a possibilidade, ou não, de formulação de nova exigência fiscal em relação a obrigações anteriormente objeto de lançamento.

Quanto ao conteúdo a distinguir os vícios dos atos entre formais e materiais, é de se repisar inicialmente que, no regime jurídico administrativo, o aspecto formal dos atos tem especial relevância, pois a obediência à forma e ao procedimento constitui verdadeira garantia jurídica ao administrado e à própria administração, por possibilitar o exercício do controle de legalidade do ato resultante (DI PIETRO, 2016, p. 251).

Neste sentido, extrai-se definição útil, ainda que sintética, quanto a representar vício formal qualquer defeito “na formalização do crédito tributário, mas que não implique, necessariamente, a inexistência de uma obrigação tributária subjacente” (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 99).

Em outra construção, Fabiana Del Padre Tomé diferencia (2016, p. 360):

Os erros formais dizem respeito ao procedimento de elaboração do ato administrativo, acarretando defeito na enunciação-enunciada, isto é, na proposição que relata aspectos inerentes ao sujeito produtor, tempo, local e modo de emissão da norma individual e concreta. Os erros materiais, por sua vez, são verificados no próprio enunciado introduzido no ordenamento, sendo internos à norma individual e concreta.

Sob o paradigma da identificação dos vícios formais com os erros de fato, contrapostos aos erros de direito, dos quais derivariam vícios materiais:

Uma hipótese que tipicamente se caracteriza como erro formal são os equívocos cometidos no cálculo do imposto exigido, seja na quantificação da sua base de cálculo, seja na alíquota aplicável, seja na composição da atualização monetária ou

dos juros de mora. [...] Por outro lado, em se tratando de erro de direito – por exemplo, mudança de fundamentação legal para os mesmos fatos antes constatados, mas que foram equivocadamente tipificados pela administração pública – novo lançamento estaria vedado, no mínimo, como forma de garantir a segurança jurídica ao sujeito passivo. (HORVATH, 2010, p. 98-99)

Como se percebe, existem variados critérios para apreciação dos aspectos de legalidade dos atos de lançamento tributário. Dentre estes, consta a utilização de balizas voltadas para a exata subsunção da norma tributária material e para a construção dos procedimentos prévios ao lançamento. Há, ainda, considerável apelo à dicotomia entre erro de fato e erro de direito, em relação à qual mesmo parcela da literatura que a identifica como critério a deslindar a questão reconhece a existência de uma zona nebulosa e, conseqüentemente, a dificuldade de estabelecer os limites precisos entre uma e outra categoria de defeito (HORVATH, 2010, p. 91).

Os referidos critérios, no entanto, parecem insuficientes para abarcar de forma coerente todas as situações passíveis de ocorrência na constituição de créditos tributários: a elasticidade variável da consideração da natureza dos vícios no lançamento é indicativa desta constatação. Igualmente, do tanto quanto aduzido, é possível vislumbrar a considerável margem de desacordo existente: o erro de fato tem sido, inclusive, muitas vezes atribuído, indistintamente, a qualquer situação em que há equívocos na aplicação da legislação tributária (ROSENBLATT; PEREIRA, 2019, p. 714).

A este respeito, não parece acurada a imediata identificação entre a ocorrência de erros de fato e o ensejo de nulidades formais, assim como a relação direta entre erros de direito e nulidades materiais.

Mesmo do ponto de vista semântico, não há ligação evidente entre erros de fato, *fáticos*, e vícios de forma, *formais*. Ainda, as hipóteses de revisão de ofício do lançamento tributário – identificadas por parte da literatura como decorrentes da existência de erros de fato no lançamento² – não representam necessariamente vícios formais, como no caso da atuação com dolo do sujeito passivo ou da superveniência de fato anteriormente desconhecido³.

Nesta última situação, exemplificativamente, não parece simples vincular a erro formal a possibilidade de exigência fiscal em relação a fatos estranhos a lançamento anterior, ainda que remetam a interregnos temporais coincidentes. Não há óbice lógico à formalização

² Para completa síntese do posicionamento desta corrente, cf. HORVATH, 2010, p. 95-99.

³ Vide, respectivamente, os incisos VII e VIII do art. 149, CTN.

da exigência relativa a obrigações tributárias distintas, desde que respeitado o prazo decadencial originário, contado com base na data da ocorrência do fato imponible respectivo.

O chamado erro de direito, além disso, é muitas vezes confundido com a alteração de critérios jurídicos para o lançamento. Ao contrário dos erros, a modificação do critério representa legítima evolução de entendimento, sem embargo da limitação da sua aplicabilidade para fatos geradores ocorridos posteriormente à introdução da alteração, estabelecida pelo art. 146 do CTN (ROSENBLATT; PEREIRA, 2019, p. 716-717). É neste sentido que a Lei nº 10.654/1991 de Pernambuco (art. 28, § 4º) veda a alteração da denúncia fiscal no curso do processo, embora ressalve a possibilidade de lavratura de nova autuação – hipótese, portanto, de ocorrência de erro, e não de alteração de critérios jurídicos.

Para além de tais razões, a afastarem a possibilidade de segura distinção da natureza das nulidades no lançamento na dicotomia entre erro de fato e erro de direito, Souto Maior Borges (1999, p. 281-282) considera mesmo fictícia tal distinção:

[...] o Código Tributário Nacional em nenhum dos seus dispositivos acolhe a suposta distinção entre erro de direito e erro de fato. [...] Não se afirma que esteja tecnicamente correto o Código Tributário Nacional porque repudia a distinção entre erro de fato e erro de direito. Em verdade, sua precisão técnica resulta da conclusão de que não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito. [...] O erro na valoração e avaliação do fato jurídico tributário pelo lançamento, ao contrário do que geralmente se pensa, não configura um erro de fato (*error facti*), mas é, também ele, um erro de direito (*error juris*).

Assim, mesmo se considerada válida ou útil a dicotomia entre erros de fato e de direito no lançamento, esta parece no mínimo insuficiente para distinguir eficazmente os vícios de caráter formal e material do ato administrativo constitutivo do crédito tributário na totalidade das situações possíveis. Por esta razão, partindo-se do pressuposto mais amplo de que o erro formal está relacionado ao ato de lançamento em si, enquanto o erro material se reflete na obrigação tributária a ele subjacente, parece útil a delimitação da matéria a partir do estudo da estrutura do ato administrativo.

Inicialmente, portanto, conforme difundida classificação doutrinária quanto aos elementos do ato administrativo, cabe registrar que, para o lançamento, o sujeito competente é a autoridade administrativa designada pelo ordenamento para exercer a atividade fazendária. O objeto, por sua vez, corresponde à norma individual e concreta inserida no sistema pelo ato (CARVALHO, 2009, p. 505) – ou seja, o crédito tributário, formalizado com o revestimento externo e a partir do procedimento legalmente estabelecido para a construção do ato. O motivo está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. A finalidade do ato, por sua vez, é a satisfação do direito subjetivo estatal à percepção do tributo.

Neste sentido, o motivo do ato administrativo corresponde aos seus pressupostos de fato e de direito; assim, no lançamento tributário, está intimamente relacionado ao fato gerador da obrigação tributária, na terminologia adotada indiscriminadamente pelo Código Tributário Nacional para ambos os pressupostos.

Decomposto o fato gerador, à luz da lição de Geraldo Ataliba (2014, p. 53-58), no plano normativo e no plano fático, é possível afirmar que os pressupostos de direito do lançamento, de caráter abstrato, estão atrelados à hipótese de incidência estabelecida em lei. Por outro lado, os pressupostos de fato se vinculam à realização concreta da previsão normativa, com a ocorrência no mundo fenomênico do fato imponible da obrigação tributária.

Assim, em uma primeira aproximação, é seguro afirmar que a constatação da inexistência do pressuposto de fato do lançamento – a realização do fato imponible, ou o surgimento da obrigação tributária – acarreta nulidade material no ato, uma vez que estritamente vinculada à ausência de fato jurídico a sofrer subsunção da norma de incidência. É o caso, por exemplo, da exigência de tributo a recair sobre a venda de bens fungíveis, em relação a negócio comprovadamente não realizado. Parece ser diversa, no entanto, a natureza do vício quando impossibilitada, por defeitos na formalização da exigência, a constatação da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.

Por sua vez, a hipótese de incidência tributária – o pressuposto de direito do ato de lançamento – pode ser vislumbrada sob diferentes prismas, através dos seus diversos aspectos, apesar de não perder as características de unidade e indivisibilidade (ATALIBA, 2014, p. 77).

Neste sentido, o aspecto pessoal da hipótese de incidência é referente aos sujeitos ativo, ente dotado de finalidade pública credor da obrigação tributária (ATALIBA, 2014, p. 83-85), e passivo, que é o contribuinte ou responsável tributário.

O aspecto temporal corresponde ao momento descrito como da consumação do fato jurídico tributário, ou “a propriedade [...] de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible” (ATALIBA, 2014, p. 94-95).

O aspecto espacial da hipótese de incidência se refere à indicação das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato imponible; está relacionado ao âmbito territorial de validade da lei tributária (ATALIBA, 2014, p. 104-105).

Finalmente, o aspecto material é o mais complexo da hipótese de incidência:

Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência. (ATALIBA, 2014, p. 106)

A base impositiva do tributo é a perspectiva mensurável do aspecto material. É um conceito legal que exprime ordem de grandeza própria deste aspecto, confere possibilidade de quantificação da amplitude financeira do fato, cuja mensuração pode ser realizada apenas a partir do critério normativo adotado (ATALIBA, 2014, p. 108-109). À base de cálculo, relaciona-se a alíquota, consubstanciada na “fixação de um critério indicativo de uma parte, fração [...] da base impositiva” (ATALIBA, 2014, p. 133).

Assim, o vício atinente à hipótese de incidência, em quaisquer dos seus aspectos – ou seja, ao critério jurídico utilizado na subsunção do fato tributário à norma material – tem natureza material. O defeito, nestes casos, atinge o cerne das obrigações tributárias, desconstituindo-as. Dito de outra forma, macula a própria existência da obrigação reputada, independentemente dos caminhos trilhados para o lançamento, ato lógico e cronologicamente posterior ao surgimento da obrigação.

Adotando-se como exemplo tributo incidente sobre operações de vendas de bens fungíveis, hipoteticamente de competência municipal, teria caráter material o erro decorrente da exigência do mesmo pela União, não integrante do seu aspecto pessoal no polo ativo; igual ocorreria em lançamento efetuado em face de pessoa absolutamente estranha à relação comercial, não designada como responsável pela lei tributária – insuscetível de sujeição passiva, portanto.

De idêntica maneira, estaria materialmente incorreto o lançamento que se referisse a momento em que os bens permanecessem em estoque de algum contribuinte, já que estranhas ao aspecto temporal, ou efetuado por determinado ente municipal em relação a fatos ocorridos em território de outra municipalidade, por vício nos aspectos espacial e pessoal.

Sob o prisma do aspecto material, ainda na situação hipotética acima delineada, seria ilícito o lançamento que adotasse como base de cálculo valores advindos de prestações de serviços, já que estranhos às vendas de bens fungíveis. Teria a mesma sorte eventual ato formulado com a aplicação de alíquota não prevista em lei.

Para parcela destes casos, no entanto, é necessário distinguir entre a efetiva verificação da incorreção na consideração de determinado aspecto da hipótese de incidência quando da subsunção do fato à norma e a situação em que não seja possível confirmar o acerto (nem o erro) relativo a um aspecto. Em apego ao exemplo enunciado, na primeira hipótese, poderia tratar da confirmação de que a base de cálculo adotada tivesse origem em receitas oriundas de

prestações de serviços; na segunda, cuidaria da impossibilidade de verificação de que as receitas advieram das vendas de bens fungíveis.

Nestas situações, a distinção não é meramente semântica, ou derivada de jogo de palavras. Tem, sim, origem nos diferentes níveis de confiabilidade das informações referentes aos fatos tributários disponibilizadas no mundo jurídico pelo ato de lançamento, bem como inseridas nos processos fiscais pelo sujeito passivo interessado, influenciando, assim, na própria natureza dos vícios.

Finalmente, é possível perceber, mesmo superficialmente, que nem sempre a nulidade material relativa aos motivos contamina a integralidade do lançamento. Por exemplo, se fixada base de cálculo em valores equivocados, maiores que os aplicáveis à hipótese, a parte excedente do tributo calculado é de ser materialmente anulada, sem embargo da possibilidade de manutenção da parcela remanescente, quando possível a sua identificação sem mácula aos demais elementos do ato. Em vistas do interesse público à arrecadação tributária de acordo com as normas de incidência, e dos princípios constitucionais da eficiência administrativa, legalidade tributária e capacidade contributiva, não parece adequada ao ordenamento jurídico solução binária, de “tudo ou nada”, para questões desta ordem.

Na contribuição de Celso Antônio Bandeira de Mello à teoria dos atos administrativos, lista-se, ainda, a causa como pressuposto lógico do ato: esta seria o nexo lógico entre o motivo e o conteúdo a partir da finalidade estabelecida pela lei. Não se confundiria com os pressupostos de fato, mas a eles se relacionaria. É definida, portanto, a partir da congruência entre o pressuposto em que a autoridade se baseia e o resultado do ato praticado (MELLO, 2016, p. 420-421).

A construção acerca do pressuposto lógico do ato administrativo, ou causa, e sua vinculação de pertencimento ou correlação com o elemento de motivo, é de fundamental relevância na análise do lançamento e da natureza dos seus possíveis vícios.

Pela complexidade das relações jurídico-tributárias, há situações de diversos matizes que, ainda que relacionadas a pressupostos de fato e de direito coincidentes, podem gerar o lançamento tributário por vias e com resultados diferentes. Conquanto, com efeito, a causa pareça inconfundível com o motivo imediato do ato, não parece incorreto qualificá-la como motivo mediato, ou indireto, do mesmo.

Exemplificativamente, não é estranha ao cotidiano tributário a constituição de crédito derivada de presunção legal de ocorrência de determinado fato imponível, oriunda da ausência de escrituração obrigatória de determinados documentos. Assim, o fato imponível, ainda que

presumido, seria o pressuposto fático do ato, mas a inobservância do dever instrumental representaria a causa, ou o pressuposto lógico, ou motivo mediato, para tal.

Nesta situação, em caso de vício quanto à causa – no exemplo, se efetivamente escriturado o documento reputado como omissos –, a obrigação tributária subjacente não estaria necessariamente fulminada: seria possível que, mesmo a partir dos dados discriminados na declaração entregue, houvesse tributo a recolher em idêntico montante. Em outras palavras, o cerne da obrigação tributária não seria atingido, mas, sim, o pressuposto de caráter lógico adotado para identificá-la para o lançamento.

Seria infundado o liame lógico (no exemplo, a presunção de ocorrência do fato imponible por descumprimento de dever instrumental) estabelecido entre o pressuposto de fato (realização de fato imponible) e o conteúdo do ato (a exigência fiscal formulada), sem que necessariamente o pressuposto de fato inexistisse.

Desta forma, é possível considerar que, com efeito, o ato estaria eivado de vício pela ausência do pressuposto lógico, ou do erro quanto ao motivo mediato, mas a nulidade seria formal. O erro, neste caso, decorreria da incorreta prática de atos instrutórios para o lançamento, que teriam vinculado ao ato constitutivo fatos inexistentes. Estaria, assim, ligado à etapa procedimental da constituição da exigência, e não ao efetivo nascimento da obrigação tributária, uma vez que estranho à hipótese de incidência em qualquer dos seus aspectos.

Correntemente designado pela doutrina como objeto, o conteúdo é “aquilo que o ato dispõe, isto é, o que [...] modifica na ordem jurídica [...], a própria medida que produz a alteração na ordem jurídica [...] é o próprio ato, em sua essência” (MELLO, 405-406).

No lançamento tributário, portanto, é a “exigência individual da prestação tributária abstrata e genericamente prevista em lei” (XAVIER, 1997, p. 232); é o resultado do procedimento administrativo tributário concluído com o ato exarado, a exigência fiscal decorrente da constituição do crédito tributário.

Desta forma, não se afigura lógica a existência de vício no objeto em si do lançamento tributário, sem vinculação com defeito em qualquer dos demais elementos do ato administrativo. Por isso, a natureza da nulidade da exigência fiscal, objeto do ato, será variável, necessariamente atrelada ao caráter do vício que tenha contaminado outro elemento do lançamento.

O sujeito competente para o lançamento, por sua vez, é, a teor da disposição veiculada pelo art. 142, *caput*, do CTN, a autoridade dotada de competência privativa para expedir o ato. É, em regra, o servidor fazendário, indicado por regras de competência de abrangência

variável – desde a lei criadora de cargo na administração fazendária ao ato administrativo de designação de determinada autoridade para a fiscalização de contribuinte identificado, passando pela organização em regulamento de determinados órgãos e servidores para o exercício de funções específicas atinentes à atividade fiscal. Em Pernambuco, por exemplo, a competência para efetuar o lançamento é designada à autoridade fiscal por meio de ordem de serviço expedida por superior hierárquico (art. 25, § 1º, Lei nº 10.654/1991).

O vício quanto ao sujeito, neste caso, tem natureza formal, uma vez que se relaciona diretamente à capacidade de atuação no procedimento administrativo tributário do qual resultará o lançamento. É o que ocorre quando inexistente, ou é expirada, designação de autoridade fiscal para a realização do lançamento. No caso, a competência administrativa não se confunde com a competência tributária, legislativa ou material, relacionada ao sujeito ativo da hipótese de incidência, que diz respeito ao ente tributante credor da obrigação.

Por outro lado, ao contrário do que possa ocorrer em relação aos vícios em outros elementos do ato administrativo de lançamento, é evidente, mesmo do ponto de vista semântico, que as nulidades quanto à forma têm natureza formal. Resta, entretanto, delimitar o que se compreende como tal.

De início, há consenso de que a forma compreende o revestimento exterior do ato, ou “o modo pelo qual este aparece e revela sua existência” (MELLO, 2016, p. 406). Assim, no lançamento tributário, se, por exemplo, o ato é formalizado através de instrumento diverso do aplicável conforme a lei (imaginem-se, lavrado auto de infração para hipótese de cabimento de auto de apreensão), o vício tem nítido caráter formal. Tem igual fundamento, por exemplo, a recorrente situação em que a lei exige a assinatura e identificação de determinada autoridade administrativa para validar o ato de lançamento (art. 28, § 2º, Lei nº 10.654/1991 de Pernambuco).

Na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2016, p. 416), no entanto, a forma não se confunde com os requisitos procedimentais do ato administrativo, que representam pressuposto objetivo autônomo do mesmo, e são definidos como “os atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato”. A concepção ampla, no entanto, permite incluir no elemento não apenas a exteriorização do ato, mas também as formalidades a observar durante o seu *iter* de formação – o procedimento (DI PIETRO, 2016, p. 250). Tal ideia é consonante com a noção de que a validade do ato de lançamento é condicionada à validade dos atos do procedimento a ele prévio, ainda que ambas as categorias de atos sejam inconfundíveis, como anteriormente mencionado.

A atividade administrativa, e a tributária especificamente, tem caráter processual, já que se perfaz através de uma “sucessão disciplinada de atos tendentes à manifestação de uma vontade funcional em que consiste o ato de aplicação concreta da lei” (XAVIER, 1997, p. 117). No procedimento administrativo tributário, como já visto, os atos anteriores ao lançamento têm caráter notadamente instrutório.

A caracterização dos vícios procedimentais é especialmente importante na medida em que estes contêm as situações em que não se permite concluir pelo perfazimento da hipótese de incidência em qualquer dos seus aspectos. É o que acontece, por exemplo, quando o procedimento adotado para a fixação da base de cálculo é viciado a ponto de não possibilitar a aferição da correção da sua composição por falha na identificação dos seus elementos.

Assim, se vícios no procedimento impedem conferir o acerto do produto resultante do lançamento, o objeto do ato carece de liquidez e certeza por vício formal. Por outro lado, se há conclusão possível quanto à inexistência de base para a imposição fiscal, o erro praticado tem natureza material, por se relacionar ao âmago da hipótese de incidência.

Igual ocorre se o procedimento é falho na identificação do sujeito passivo, de forma que não reste certeza quanto à sua idoneidade para ocupar o polo passivo da relação tributária constituída: a exigência fiscal imprecisa e inconclusiva quanto ao obrigado tributário é formalmente nula. Por outro lado, se atestada a inidoneidade do sujeito passivo indicado para ocupar tal posição, o vício é material, por se referir diretamente a aspecto do fato gerador em abstrato.

Desta forma, o vício no procedimento, de caráter formal, tem intrincada relação com a coleta e a exposição de provas das razões fiscais das quais deriva o lançamento, ligadas à justificação da ocorrência do fato imponible e da sua adequação concreta aos aspectos da hipótese de incidência, estabelecidos em abstrato.

Já a motivação é instrumento técnico de controle da causa do ato e corresponde à fundamentação plena do processo lógico e jurídico que determinou a decisão exarada (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2014, p. 568). Integra o elemento de forma e representa a exposição dos pressupostos de fato e de direito do ato (DI PIETRO, 2016, p. 251), o que permite efetuar o seu controle de legalidade: não é por outra razão que a Lei nº 10.654/1991 de Pernambuco, em seu art. 28, I, determina a descrição minuciosa da infração cometida pelo sujeito passivo quando da constituição de ofício do crédito tributário.

Por isso, a motivação do lançamento tributário se refere à descrição do fato imponible e a correlação deste com os aspectos da hipótese de incidência abstratamente prevista, uma

vez que, conforme exposto, representam o motivo do ato. Deve compreender, ademais, as razões adotadas para a conclusão pela realização concreta do fato jurídico tributário nos termos em que descrito – em outras palavras, a demonstração do nexó lógico estabelecido para o lançamento a partir dos pressupostos de fato e de direito adotados, ou a causa do ato.

O defeito na motivação relativa à causa – pressuposto lógico, ou motivo mediato do ato – guarda estreita relação com a teoria dos motivos determinantes, segundo a qual as justificativas utilizadas para motivar o ato se associam à validade do mesmo. No exemplo anteriormente utilizado, em consonância com a teoria dos motivos determinantes, a justificativa do lançamento em falta de registro de documento efetivamente escriturado vicia o ato ainda que, no fim das contas, existisse obrigação tributária a ensejar a exigência fiscal, à luz das informações escrituradas.

A motivação, assim, compreende a exposição do motivo do lançamento, mas com ele não se confunde. Por isso, o defeito na motivação tem caráter formal.

A finalidade é o resultado que se almeja alcançar com a produção do ato, ou o seu efeito mediato (DI PIETRO, 2016, p. 252). Embora a finalidade última do ato administrativo seja a realização do interesse público, cada ato tem finalidade específica: “na medida em que é exercício de uma competência, deve servir necessariamente a esse fim típico, e incorrerá em vício legal se se afasta dele ou pretende servir a uma finalidade diferente, mesmo que se trate de outra finalidade pública” (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2014, p. 556).

Neste sentido, o fisco, no procedimento administrativo tributário, deve assumir o papel de parte imparcial: em que pese a sua intervenção como sujeito ativo da relação tributária, sua atividade não é vinculada a qualquer dos interesses patrimoniais contrapostos (BORGES, 1999, p. 122). A finalidade dos atos procedimentais, assim, é a identificação dos fatos ocorridos; no ato de lançamento, a finalidade é a adequada aplicação da norma de incidência tributária, independentemente das repercussões imediatas da atividade no erário público – a exata importação para o plano concreto das imposições tributárias de ordem legal, fixadas pelo legislador no plano abstrato (SANCHES, 1987, p. 20).

Exemplificativamente, verifica-se o desvio de finalidade no procedimento administrativo tributário na hipótese de adoção de medidas que, embora previstas legalmente para a regular fiscalização da atividade do contribuinte, sejam tomadas a fim coagi-lo à prática de determinado ato. Nestes casos, a nulidade do ato de lançamento resultante da medida também tem caráter formal, já que, considerado isoladamente, não implica necessariamente a inexistência de obrigação tributária.

Ainda, a capacidade de repercussão do ato administrativo no mundo jurídico depende da sua exteriorização pelos meios de publicidade legalmente determinados (MEDAUAR, 2015, p. 175) – no caso do lançamento, a regular intimação do obrigado tributário, consoante disciplinado, em Pernambuco, no art. 19 e no art. 21-A da Lei nº 10.654/1991. A notificação ao sujeito passivo, assim, é ato complementar do lançamento e configura requisito para a sua perfeição (XAVIER, 1997, p. 193-194); como antes referido, pode integrar o mesmo suporte físico do lançamento – v.g., auto de infração –, sem, no entanto, integrar aquele. Souto Maior Borges (1999, p. 186) bem sintetiza a questão:

A notificação ou aviso do lançamento não é lançamento. Ao contrário, pressupõe sua existência e validade prévias, dado que por meio dela se dá ciência de algo que já existe, preexiste à notificação mesma, o ato administrativo de lançamento, praticado pela autoridade administrativa. A notificação não é, pois, requisito de existência do ato de lançamento ou validade da norma individual e concreta por ele posta, mas tão-só um requisito de eficácia do próprio ato de lançamento.

Por isso, ainda que vinculada à possibilidade de produção dos efeitos da constituição do crédito tributário, a regularidade do ato de notificação não interfere na validade do ato lançamento, seja em seu aspecto formal ou material.

De igual forma, o vício relativo à penalidade aplicada em auto de infração que também veicule lançamento tributário não o contamina (conforme dispõe, aliás, o art. 28, § 3º, da Lei Estadual nº 10.654/1991), uma vez que a relação de dependência entre ambos é inversa. Neste sentido, a sanção decorrente do descumprimento de obrigação principal apenas é legítima quando haja obrigação principal inadimplida, confirmada em seus efeitos pela adequada expedição do lançamento, atendendo aos requisitos legais e com a perfeita individualização e demonstração da existência da obrigação. A recíproca, no entanto, não é verdadeira, já que é possível haver lançamento válido sem correta aplicação da penalidade relativa aos fatos, ou mesmo sem que exista previsão legal de penalidade para a conduta do sujeito passivo.

Assim, em síntese, importa notar, em primeiro lugar, que a invalidade dos demais atos constantes de um auto de infração não necessariamente vicia o lançamento tributário, mesmo que possa impedir a sua regular produção de efeitos.

Demais disso, em análise do lançamento tributário, os erros materiais, a gerar a improcedência da exigência fiscal com potencial preclusivo para o fisco, concentram-se no elemento do motivo do ato constitutivo do crédito: dizem respeito à incorreta apreciação da hipótese de incidência, ou à inexistência do fato imponible.

Os vícios nos demais aspectos têm natureza formal, atrelados à produção, à veiculação e à apresentação da exigência fiscal. A sua verificação, além de não impedir a renovação da

pretensão estatal, devolve o prazo decadencial para a constituição do crédito para o sujeito ativo da obrigação subjacente.

De um ou outro modo, a anulação do lançamento, independentemente da natureza da ilegalidade que o contamine, gera idênticas consequências imediatas: a extinção do crédito tributário constituído, ainda que com potenciais efeitos diversos quanto à correlata extinção da obrigação que o tenha ensejado. Por causarem a extirpação do mundo jurídico da pretensão estatal veiculada no ato, inclusive devolvendo a espontaneidade do contribuinte para o cumprimento das suas obrigações sem a aplicação de sanções, os vícios de ambas as naturezas acarretam provimentos favoráveis aos interesses do sujeito passivo.

3.3. Processo administrativo tributário: definições

O ato administrativo de lançamento é o ponto de encontro entre o procedimento e o processo administrativo tributário (MARINS, 2016, p. 193): representa a formalização da pretensão estatal, corresponde ao fim da atividade de fiscalização e apuração da administração fazendária e pode dar início à resistência do contribuinte à exigência fiscal veiculada, observados, por imperativo constitucional (art. 5º, LXXVIII, CF/1988), os ditames do devido processo legal.

A análise provocada da legalidade do lançamento tributário é realizada, na esfera administrativa, quando instaurado processo administrativo inaugurado com a manifestação da resistência do sujeito passivo à pretensão do ente tributante, no exercício do seu direito de petição de fulcro constitucional (art. 5º, XXXIV, “a”, CF/1988). Deste, é corolário o direito a uma decisão administrativa que analise as objeções formalmente opostas à pretensão fiscal (MACHADO, 2009, p. 305).

O também chamado contencioso administrativo fiscal, portanto, inicia-se com a impugnação administrativa do ato constitutivo do crédito tributário, suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN), a ser analisada por órgãos da própria administração, a fim de controle interno de legalidade do lançamento e do procedimento a ele antecedente, em processo marcado por caráter dialético, com a necessária observância do contraditório e da ampla defesa.

Destaque-se, neste diapasão, que a ideia formulada se refere a um conceito estrito de processo administrativo tributário, que parte da existência de contraposição de interesses formalizada, sem o que haveria atividade procedimental, como nos casos de consulta fiscal ou

de reconhecimento de isenções. Em conceito amplo, por outro lado, o processo administrativo fiscal poderia ser definido como o conjunto ordenado de atos administrativos do qual decorre manifestação da administração tributária “a respeito de uma relação sua com um contribuinte, ou responsável tributário ou mesmo com um terceiro, ou simplesmente interpreta a legislação tributária” (MACHADO, 2009, p. 304).

Sob a concepção adotada, o processo tem-se por concluído com a expedição de decisão imutável na esfera administrativa, atacável junto ao Poder Judiciário quando desfavorável ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Por outro lado, quando favorável à pretensão fiscal, a decisão administrativa irreformável constitui definitivamente o crédito tributário e serve como marco temporal do início da contagem do prazo prescricional (art. 174, CTN). A decisão final que confirma o lançamento, assim, legitima a inscrição do crédito em dívida ativa, tornando-o exequível judicialmente de acordo com as disposições concernentes à execução da dívida ativa da Fazenda (Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais).

Apesar disso, não é recente, nem desimportante, a controvérsia acerca da existência de efetivo processo administrativo, travado internamente na administração pública, em sistemas constitucionais de jurisdição una, como o brasileiro. Há autores a defender o caráter meramente procedimental de todo o interregno da atividade de aperfeiçoamento dos atos administrativos, ainda que mediante atos encadeados que pressuponham a participação de particulares interessados, visto que o conceito de processo estaria necessariamente atrelado à prestação de tutela jurisdicional, privativa do Poder Judiciário no exercício da sua atividade finalística.

Tratando-se da atividade de revisão provocada de atos tributários, desta forma, haveria, em verdade, procedimento administrativo tributário, como entende Aurélio Pitanga Seixas Filho (2000, p. 135), nos termos constantes do original:

Apesar de provocado pela impugnação do contribuinte, o reexame do lançamento tributário pela administração fiscal é um dever que deve ser cumprido de ofício, no exercício próprio de suas funções administrativas, obedecendo-se conseqüentemente aos mesmos princípios que regem toda e qualquer atividade da administração pública [...]. É absolutamente impróprio, portanto, caracterizar esta fase do controle administrativo da legalidade do lançamento tributário provocada pela petição do contribuinte, como uma fase litigiosa ou contenciosa do procedimento administrativo fiscal, induzindo à autoridade fiscal a se comportar como uma autoridade no exercício de uma função jurisdicional e não como uma pessoa que deve corrigir os seus próprios atos.

Não obstante a inexistência de jurisdição administrativa no ordenamento jurídico pátrio, por outro lado, são muitas as vozes que sustentam que a atividade estatal comportaria

processos administrativos. Neste sentido, a despeito de não se conceber operar a jurisdição sem o processo, a recíproca não seria verdadeira, uma vez que o conceito de processo seria mesmo transcendente ao direito processual, por servir como instrumento para o legítimo exercício do poder; estaria, assim, presente em todas as atividades estatais, e até em atividades não estatais (CINTRA, DINAMARCO, GRINOVER, 2009, p. 298).

Nesta linha de pensamento, o processo seria qualificado como “o procedimento realizado mediante o desenvolvimento da relação entre seus sujeitos, presente o contraditório” (CINTRA, DINAMARCO, GRINOVER, 2009, p. 305). Com isso em vistas, James Marins (2016, p. 179) considera existir verdadeira lide fiscal no âmbito administrativo:

A etapa processual tributária inicia-se após a notificação de lançamento que abre para o contribuinte o prazo legal [...] para que promova, quando necessário, sua impugnação. A *notificação de lançamento* formaliza a *pretensão* tributária do Estado sobre a esfera jurídica econômica financeira do contribuinte e a *impugnação* a esta pretensão *formaliza a resistência* do cidadão-contribuinte e oficializa a existência da *lide fiscal*. É a partir da impugnação tempestivamente formalizada que se tem por transformado o procedimento em processo passando a incidir, no *iter* administrativo, os princípios do Processo Administrativo Tributário [...]

Para Sérgio André Rocha (2018, p. 194-197), contrariamente, o processo administrativo, instrumento de controle de legalidade do ato tributário de interesse da própria administração, não seria meio para a solução de litígios, de modo que seria incabível cogitar da existência de lide ou contencioso. A feição processual, neste caso, decorreria da submissão dos atos de intervenção estatal na esfera de direitos dos particulares ao devido processo legal (ROCHA, 2018, p. 156-157).

Não há dúvidas do alto nível científico do debate na literatura jurídica a este respeito⁴. Sem pretensões de adentrar na celeuma teórica, no entanto, para os fins deste trabalho é adotado um raciocínio até mesmo tautológico: admite-se existir processo administrativo no ordenamento jurídico nacional porque assim reconhece textualmente a Constituição Federal – CF/88 (art. 5º, LV e LXXVIII, dentre outros), secundada pelo diploma legal integrativo do sistema processual pátrio (notadamente o art. 15 do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015).

Especificamente na seara tributária, por sua vez, o CTN, dentre outras menções, trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese de reclamação ou recurso disciplinada pelas leis reguladoras do processo administrativo tributário (art. 151, III). Cuida, ainda, da extinção do crédito tributário por decisão administrativa irreformável (art. 156, IX), da inscrição em dívida ativa após decisão final em processo regular (art. 201, *caput*), bem

⁴ Para compilação dos diversos entendimentos a respeito da matéria, cf. ROCHA, 2018, p. 57-73.

como do processo administrativo do qual advém o crédito inscrito em dívida ativa (art. 202, V).

Assim, considera-se processo administrativo tributário aquele inaugurado com a impugnação do sujeito passivo ao ato de lançamento, a desencadear a sua revisão provocada, com o controle de legalidade do ato marcado por caráter dialético, com a necessária observância do contraditório e da ampla defesa.

Na mesma linha, a utilização, como sinônimo, da expressão “contencioso administrativo” representa, antes que uma afirmação teórica de base científica, o reconhecimento da existência, nestas situações, de dimensão processual derivada da resistência pelos contribuintes a pretensões fiscais, a serem revisadas pela própria administração (MARINS, 2016, p. 141). Não significa, no entanto, tentativa de estabelecimento de qualquer paralelo com o modelo jurisdicional francês, nem implica descurar de que o interesse público primário na atividade fazendária é atingido com a perfeita aplicação da norma tributária material, independentemente de favorável ou contrário ao fisco no caso concreto.

O contencioso administrativo fiscal, como já mencionado, tem-se por concluído com a expedição de decisão imutável na esfera administrativa, atacável junto ao Poder Judiciário quando desfavorável ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

3.4. Processo administrativo tributário: fases

Entre a impugnação e a expedição da decisão imutável, o processo administrativo se desenrola, em regra, de forma simplificada, em comparação ao processo judicial, mas em fases identificáveis e associáveis às presentes no último. Nesta linha, o CPC/2015, para além da previsão expressa de aplicabilidade supletiva e subsidiária aos processos eleitorais, trabalhistas e administrativos (art. 15), tem, pela sua importância e completude, vocação para servir como norma estruturante do sistema processual nacional.

Desta forma, a análise das fases do processo administrativo tributário passa pela analogia com a estrutura das fases do procedimento civil comum, já que servem como espelho – apesar da óbvia necessidade de adaptações e mitigações – para a organização dos demais ramos do direito processual. Neste sentido,

O procedimento comum, em si e como método subsidiário que complementa os procedimentos especiais (art. 318, parágrafo único), costuma ser dividido, pedagogicamente, em quatro fases básicas: de postulação (arts. 319 a 346), de saneamento (arts. 347 a 357), de instrução (arts. 358 a 484) e de decisão (arts. 485 a

508). Eventualmente, podem-se agregar duas outras fases: a de liquidação, quando a sentença condenatória se apresentar como genérica ou ilíquida (arts. 509 a 512), e a satisfativa, quando houver necessidade de promover o cumprimento forçado do comando sentencial (arts. 513 a 538). (THEODORO JÚNIOR, 2020 p. 747)

Especificamente quanto às etapas do processo administrativo fiscal, Hugo de Brito Machado Segundo (2020, p. 137) anota que, conquanto a disciplina da matéria pertença à competência dos entes federados, há uma convergência, em linhas gerais, da regulação do tema com a legislação federal, consolidada no Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela Constituição Federal como lei ordinária. Em comparação com a legislação estadual de Pernambuco (Lei nº 10.654/1991), é possível perceber o acerto da afirmativa, bem como a possibilidade de estabelecimento de paralelos com as fases do procedimento comum no direito processual civil.

Como anteriormente delineado, o processo administrativo tributário tem início com a impugnação do sujeito passivo à exigência contra si formulada: antes disso, não há litígio instaurado, nem exercício de autotutela, mas apenas pretensão unilateralmente veiculada pelo Poder Público. Neste ponto, no entanto, a lei pernambucana que regula o processo administrativo tributário adota conceito diverso, ao prever que o processo é iniciado de ofício com o lançamento do crédito tributário (art. 2º, I, Lei nº 10.654/1991). É de se notar, entretanto, que, ao tratar do exercício do direito de defesa do sujeito passivo (art. 41, *caput*), a mesma lei trata da possibilidade de impugnação parcial de valores relativos ao *procedimento* de ofício – concluído com o lançamento.

Pode-se considerar, desta forma, que a fase postulatória do contencioso administrativo fiscal tem início com a defesa apresentada pelo sujeito passivo, seja ela em referência à totalidade do lançamento ou apenas parcial, hipótese na qual será instaurado verdadeiro processo apenas em relação a esta parcela. Na fase postulatória do processo administrativo tributário, cabe ao sujeito passivo apresentar impugnação ao lançamento no prazo preclusivo estabelecido em lei, e o objeto da defesa administrativa é a desconstituição total ou parcial do crédito tributário constituído.

Assim, se, notificado do lançamento, o contribuinte opta por efetuar o pagamento dos valores exigidos, opera-se a extinção do crédito tributário decorrente (art. 156, I, CTN), sem que haja contraposição de interesses formalizada. Por outro lado, se decorrido o prazo para defesa sem que haja impugnação ou pagamento, ocorre a preclusão para o exercício do direito à discussão administrativa e a consequente constituição definitiva do crédito tributário, dado o caráter facultativo, para o contribuinte, da instauração do contencioso administrativo.

Desta forma, o conhecimento da defesa tempestiva apresentada pelo contribuinte é responsável por suspender a exigibilidade do crédito e a garantir a sua revisão administrativa: é o ponto fundante do devido processo legal administrativo, já que representa o início do contraditório e da possibilidade de exercício de ampla defesa. É lícito concluir, portanto, pela existência de direito subjetivo do contribuinte à impugnação administrativa do lançamento e aos efeitos dela decorrentes (v.g. suspensão de exigibilidade do crédito), devidamente oponíveis à administração tributária.

A apresentação da impugnação é o momento adequado para o fornecimento das provas documentais idôneas a confirmar as razões de defesa do sujeito passivo, salvo hipóteses excepcionais, já que “o direito à prova, assegurado constitucionalmente pela previsão do devido processo legal e da ampla defesa, não se apresenta irrestrito ou infinito” (TOMÉ, 2016, p. 239). É certo, no entanto, que, em vistas do princípio do formalismo moderado que rege o contencioso administrativo, eventuais requisitos estabelecidos para o exercício do direito constitucional de petição do particular devem ser analisados de forma ponderada, sob pena de desvirtuar o próprio escopo do processo de revisão do lançamento tributário.

Ainda na fase analogicamente denominada como postulatória, inclui-se a participação da repartição fiscal responsável pelo lançamento, a fim de apresentar manifestação acerca da impugnação – em Pernambuco, conforme disciplina da informação fiscal no art. 44, Lei nº 10.654/1991. Neste sentido, considerando as hipóteses exaustivas de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (art. 145, CTN), a cota informativa tem caráter meramente opinativo, a não ser que a lei estabeleça a competência da própria autoridade fiscal para julgamento da impugnação em primeiro grau. A manifestação da autoridade lançadora, assim, em regra, “tem mais uma vocação de depoimento ou testemunha dos fatos narrados como infração, trazendo para o conhecimento público as informações restritas ao seu domínio obtidas pelo desempenho de suas atividades de investigação” (KOCH, 2012, p. 94).

De toda forma, aqui, é válida a ressalva de que elementos novos veiculados nesta oportunidade, ainda que na forma de esclarecimentos a respeito do ato impugnado, devem ensejar a possibilidade de manifestação do impugnante (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 142). A sua participação nesta etapa, na analogia com o procedimento comum estatuído no CPC/2015, seria incluída na fase de saneamento, dentre as providências preliminares previstas para “manter o processo sob o domínio completo do princípio do contraditório”, sem que houvesse decisão proferida sem oportunidade do interessado para manifestação acerca de questões deduzidas (THEODORO JÚNIOR, 2020, p. 811).

Nesta fase, é relevante anotar que, no processo administrativo, vigora o princípio da oficialidade, oposto ao princípio dispositivo. Tal norma, também denominada de princípio do impulso oficial, obriga a autoridade administrativa à promoção das providências relacionadas ao processo, independentemente de provocação do interessado, dada a submissão da atividade à legalidade objetiva, ao dever de investigação e à autotutela vinculada (MARINS, 2016, p. 169-170). Por isso, a presteza na distribuição dos feitos às autoridades julgadoras, a prática célere dos atos incumbentes a outros órgãos fiscais (tais como informações fiscais ou diligências) e a permanente integração do sujeito passivo ao contraditório, pela autoridade responsável pela instrução processual, constituem deveres da administração no processo administrativo tributário, cuja observância configura direito do contribuinte interessado.

Ainda quanto à fase saneadora, é fácil verificar que a simplicidade do processo administrativo é incompatível com a realização de audiências prévias ou julgamentos antecipados, já que todas as matérias são enfrentadas em conjunto em decisão que pode ter como objeto apenas a confirmação ou anulação total ou parcial do lançamento, independentemente da natureza formal ou material dos vícios eventualmente verificados. No processo administrativo tributário, assim, a fase de saneamento – quando existente – é bastante abreviada, dado o formalismo moderado e a menor complexidade do trâmite processual. Em síntese, deve consistir somente em garantir o contraditório (quando veiculados fatos novos), em suprir irregularidades formais eventualmente verificadas e em determinar a produção das provas necessárias à solução do processo, caso estas já não constem dos autos.

As provas de interesse do lançamento tributário, na linha do anteriormente tratado, são objeto de coleta e catalogação no curso do procedimento administrativo preparatório. Uma vez que o procedimento integra o ato de lançamento em seu aspecto formal, a prova documental dos fatos que tenham ensejado a exigência fiscal formulada deve necessariamente acompanhá-la – é o que dispõe, aliás, a Lei Estadual de Pernambuco nº 10.654/1991 (art. 6º, I). De igual forma, como também já salientado, a impugnação ao lançamento deve seguir acompanhada dos documentos que infirmem as razões fiscais responsáveis por constituir o crédito tributário.

Apesar da garantia de admissão ampla de provas, estatuída no art. 3º, Lei Estadual de Pernambuco nº 10.654/1991, a previsão literal é mesmo despicienda, em virtude da submissão do processo administrativo ao princípio da ampla defesa, desdobrado no princípio da ampla instrução probatória, ou no “direito à utilização de todos os meios de prova pertinentes à lide submetida a julgamento administrativo” (MARINS, 2016, p. 185).

Assim mesmo, a resolução de questões tributárias que envolvam controvérsia fática depende majoritariamente – sem embargo da possibilidade de valoração de quaisquer elementos de prova veiculados por outros meios – da análise de prova documental. A este respeito, é acurada a análise de Fabiana Del Padre Tomé (2016, p. 146-147):

[...] no direito tributário elegem-se, como fatos desencadeadores de vínculos obrigacionais, atividades que, por sua peculiaridade, originam uma documentação própria. A isso se alia a existência de deveres instrumentais impostos aos sujeitos passivos, implicando a realização de registros contábeis, ou seja, documentação. Disso decorre a importância da examinada modalidade probatória na esfera tributária, prescrevendo o art. 195 do CTN a indispensabilidade de o contribuinte conservar e manter os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários procedentes das operações a que se refiram.

No processo tributário, a prova pericial guarda estreita conexão com a prova documental. A necessidade de perícia advém da importância de exame da matéria controvertida por especialistas, com o acesso do julgador ao fato jurídico por meio das declarações dos peritos (TOMÉ, 2016, p. 161). Por isso, em matéria tributária, a prova pericial é normalmente produzida por meio da realização de perícia contábil, que consiste justamente no exame técnico de documentos que dependem de conhecimento especial contábil (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 157).

Não obstante a prevalência da prova pericial contábil para o processo administrativo tributário, é possível vislumbrar a importância da realização de perícias e diligências não circunscritas a especialidades contábeis, como no caso da necessidade de comprovação de moléstias graves para fins de reconhecimento da aplicabilidade de isenções em relação a exigências de tributos diretos, ou para cálculo de perdas na atividade industrial a fim de apuração de omissões de saída de mercadorias sujeitas à incidência tributária em sua circulação (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 157). É de se notar, neste ponto, inexistir óbice à produção e ao fornecimento de prova documental de natureza similar pelo interessado, na forma de laudos técnicos a acompanhar as suas manifestações, o que é até mesmo desejável por possibilitar a resolução mais célere do processo.

Em Pernambuco, conforme o art. 4º, § 1º, Lei nº 10.654/1991, as diligências e perícias podem ser determinadas de ofício ou a pedido. Além do eventual descumprimento de requisitos legais específicos para a formulação do pedido, como a identificação precisa da matéria controvertida ou a indicação de quesitos, devem ser indeferidos os requerimentos de diligências e perícias prescindíveis ou impraticáveis, tidas, respectivamente, como aquelas destinadas a elucidar fatos já provados ou irrelevantes para o processo e como aquelas que

requeiram meios inexistentes (MACHADO, 2009, p. 311). Independentemente de previsão legal expressa, razões lógicas e decorrentes do princípio da economia processual impedem a prática de atos desnecessários ou impossíveis de serem efetivados no processo.

De qualquer maneira, o indeferimento da produção da prova requerida pelo contribuinte não prescinde de regular fundamentação, mormente como forma de possibilitar o controle da sua legalidade. Tal controle é passível de realização em sede de duplo grau de cognição administrativa, enquanto parte integrante da decisão proferida relativa à higidez do crédito tributário, mas também por via judicial, na qual a decisão que indefere a realização da prova poderá, ademais da hipótese aventada para o processo administrativo, ser impugnada de forma autônoma.

Em tais situações, parece acurada a percepção de que o controle judicial, especialmente pela via do mandado de segurança, deve se cingir à existência e à qualidade da fundamentação da decisão que denega a produção da prova requerida pelo interessado: afinal, não cabe ao Judiciário determinar quais provas devem influir no convencimento da autoridade julgadora, ou quais provas são necessárias para tanto. Dito de outro modo, não existe direito subjetivo do contribuinte a ver deferida a produção de determinada prova ou a realização de certa diligência. Existe, sim, um direito a *requerer* a produção de provas e a receber uma *resposta adequada*, na forma de decisão devidamente fundamentada a este respeito.

É nulo, assim, ato não motivado que indefere o requerimento do sujeito passivo, ou ato cuja motivação é contraditória, insuficiente ou incoerente com a situação tratada. É anulável, ademais, decisão administrativa que julga a higidez do lançamento sem que haja manifestação da autoridade julgadora acerca de requerimento de produção de provas efetuado pelo sujeito passivo, ou sem que ao mesmo tenha sido oportunizada a ciência e a manifestação acerca de prova produzida no curso da instrução.

Instruído o processo e adotadas as providências necessárias para sanar as irregularidades eventualmente existentes, o julgamento em primeiro grau é realizado por órgãos administrativos dispostos conforme a legislação específica dos entes federados – comumente de forma monocrática, embora, no âmbito federal, a competência caiba a turmas julgadoras integrantes das delegacias de julgamento (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 167). Em Pernambuco, o julgamento em primeira instância, antes de competência de turmas julgadoras, passou a incumbir a julgadores singulares (art. 71, I e II, Lei Estadual nº 10.654/1991) por ocasião da vigência da Lei nº 16.566/2019, o que será explorado em tópico específico.

A decisão no processo administrativo é nada mais que ato administrativo de conteúdo vinculado formado através de procedimento regido pelo princípio do contraditório (XAVIER, 1997, p. 301). Desta forma, no processo administrativo tributário, que tem o lançamento como objeto, a decisão é o ato que confirma, modifica ou extirpa do mundo jurídico o crédito tributário anteriormente constituído, após enfrentadas as razões formuladas pelo contribuinte frente à exigência fiscal originalmente veiculada. Para assegurar a sua validade, a decisão, assim como demais atos de carga decisória praticados no processo, e à semelhança do que ocorre em relação ao próprio ato revisado, deve ser devidamente motivada, sobretudo para assegurar o seu posterior controle de validade (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 41), administrativo ou judicial.

As decisões, por sua vez, estão sujeitas ao duplo grau de cognição. Este, enquanto garantia do interessado, é definido a partir da “necessidade de o juízo de mérito sobre determinada pretensão ser realizado por mais de um órgão julgador” (ROCHA, 2018, p. 162). Representa, ademais, desdobramento do princípio da ampla defesa, visto que desobriga o sujeito de aceitar a primeira decisão proferida, contrária aos seus interesses (ROCHA, 2018, p. 164). Por isso, a estrutura dos órgãos administrativos responsáveis pela revisão provocada do lançamento deve comportar ao menos uma etapa de revisão hierárquica dos julgamentos (MARINS, 2016, p. 187).

Neste ponto, tem especial relevância a disposição da Súmula Vinculante nº 21, que reconhece a inconstitucionalidade da exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Interessa anotar, ainda, que o precedente representativo da controvérsia que ensejou a edição do enunciado (ADI nº 1.976/DF) foi fixado em ação movida em face de dispositivo inserido no Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo tributário federal.

Neste sentido, a Lei nº 10.654/1991 de Pernambuco ora prevê instâncias recursais ordinárias (art. 78) e especiais (art. 78-A). Tais matérias serão objeto de análise adiante, mas, para o que importa neste ponto, cumpre ressaltar que, conforme Machado Segundo (2020, p. 172), a colegialidade dos órgãos de julgamento de segundo grau existe na maior parte dos entes tributantes, à exceção de pequenos municípios.

No julgamento efetuado por tais órgãos, a legislação processual pernambucana garante a advogado regularmente habilitado o direito à realização de sustentação oral e de suscitação de questão de ordem para esclarecimento de questões de fato no curso do julgamento (art. 95, Lei nº 10.654/1991). A previsão legal que autoriza a participação de representante dos

interessados no julgamento é em tudo consonante com o princípio do contraditório e da ampla defesa, já que permite influência direta na formação do convencimento do colegiado, independentemente do trabalho desenvolvido pelo relator (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 173). É criticável, no entanto, a restrição da manifestação em julgamento a sujeito detentor de capacidade postulatória no processo judicial, não exigida para o acesso à via administrativa.

Superadas as etapas previstas na legislação, o processo administrativo tributário é encerrado com a publicação de decisão imutável na esfera administrativa. Caso remanescente crédito tributário, este é considerado definitivamente constituído; levanta-se a suspensão da sua exigibilidade oriunda da impugnação ao lançamento e permite-se a sua inscrição em dívida ativa para posterior execução judicial. A constituição definitiva, portanto, por representar condição para a inscrição em dívida ativa, é pressuposto para a exequibilidade do crédito (art. 201, caput, do CTN c/c art. 2º, LEF).

Cumpre, neste ponto, ressaltar a evidente inaplicabilidade por analogia das fases do procedimento comum de liquidação e cumprimento de sentença ao processo administrativo tributário: considerando que o crédito tributário deve ser líquido e certo, eventual liquidação é necessariamente etapa anterior, ou, quando muito, concomitante à decisão definitiva. A execução do crédito, por sua vez, é efetuada junto ao Poder Judiciário, em fase precedida da inscrição em dívida ativa e, desta forma, logicamente posterior à conclusão do contencioso administrativo.

Finalmente, é certo que as eventuais nulidades existentes nas decisões proferidas podem ser reconhecidas judicialmente, sem prejuízo de nova análise da matéria na seara administrativa, independentemente de já ter sido finalizado o processo. Nestas hipóteses, busca-se resguardar o direito a uma decisão administrativa proferida de acordo com regular procedimento, ou, em outras palavras, “o direito de ter essa questão resolvida pela autoridade da administração tributária, com observância do devido processo legal administrativo” (MACHADO, 2009, p. 314).

3.5. A duração do processo administrativo tributário: da interrupção do prazo decadencial ao início da fluência do prazo prescricional

A instauração do contencioso pela impugnação, como referido, tem como efeito precípuo a suspensão da exigibilidade do crédito originalmente constituído pelo lançamento (art. 151, III, CTN). Para a constituição do crédito tributário, a administração fazendária

dispõe de prazo decadencial: o direito de exigir o tributo através da constituição do crédito tributário decai em 5 (cinco) anos, contados, a depender do caso, da data da ocorrência do fato gerador, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado ou, ainda, da data da decisão pela anulação por vício formal de lançamento anteriormente efetuado (vide, respectivamente, o disposto no art. 150, § 4º e no art. 173, I e II, todos do CTN).

A constituição do crédito tributário pelo lançamento, portanto, interrompe a fluência do prazo decadencial, passível de restituição ao sujeito ativo da relação tributária em caso de anulação por vício formal do ato constitutivo.

A ação para a cobrança do crédito tributário, por sua vez, deve ser movida dentro do prazo prescricional, também quinquenal, mas contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, *caput*, CTN). Em outras palavras, a decadência deixa de fluir com o lançamento, que, se objeto de impugnação, será analisado em processo administrativo cuja decisão, quando tornada imutável⁵, contará como marco inicial da contagem do prazo prescricional para a exigência forçada da prestação pecuniária ao sujeito passivo.

Desta forma, no curso do processo administrativo, a teor da disciplina do CTN, aparentemente não há fluência de prazo decadencial ou prescricional: a notificação do lançamento interrompe o primeiro, enquanto o segundo ainda não começa a correr. Dito de outro modo, não há previsão expressa no CTN acerca de interferência do tempo de duração do processo administrativo tributário na higidez dos créditos tributários ou no direito do contribuinte à impugnação administrativa.

Apesar disso, há vozes a defender a existência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal a partir da aplicação analógica de outros diplomas legais, com supedâneo no art. 108, I, do CTN (PIMENTA, 2001, p. 121-122), ou mesmo por incidência direta da disciplina da prescrição no direito civil (BITTAR, 2001, p. 18-22).

Com a mirada posta no âmbito federal, é sustentada posição de que a previsão do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, estabelecido no art. 24 da Lei nº 11.457/2007⁶ para que sejam proferidas decisões pela administração tributária, levantaria a possibilidade de interpretação do dispositivo em sentidos alternativos (BREYNER, 2013, p. 7-16), tais como o

⁵ Seja com a sua publicação, em caso de proferida em última instância administrativa, seja com o transcurso *in albis* do prazo para recurso administrativo frente a decisão de instância inferior. Opta-se, neste caso, pela adoção do conceito de imutabilidade dos efeitos da decisão na esfera administrativa, considerando-se, no sistema de jurisdição una, ser a coisa julgada atributo exclusivo da decisão judicial.

⁶ Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

de que o esgotamento do prazo ali previsto faria fluir prazo prescricional intercorrente, mesmo sem a conclusão do processo administrativo, ou descaracterizaria a mora do contribuinte, fazendo cessar a incidência de juros moratórios (BREYNER, 2013, p. 13-16). Outra possibilidade interpretativa do dispositivo acima seria a de que estabeleceria a extinção do crédito tributário, em hipótese de preempção (BREYNER, 2013, p. 8-13).

Também Machado Segundo (2014, p. 185-189), na trilha de lição de Marco Aurélio Greco, considera que o CTN, em seu art. 173, p. único⁷, prevê a existência de preempção, com a extinção do crédito tributário, quando decorrido quinquênio para a conclusão de processo administrativo instaurado, ainda que a norma não trate explicitamente da hipótese, e mesmo que este não seja o entendimento consagrado pela jurisprudência.

Em sentido similar, é defendida a posição segundo a qual existe possibilidade de reconhecimento de decadência, prescrição intercorrente ou preempção no curso do processo administrativo a partir de interpretação sistemática conferida pelos Tribunais Superiores às disposições do CTN (CALDAS; LASCANE NETO, 2017, p. 231).

As referidas teses, no entanto, não encontram respaldo na jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores. Em sede de controle concentrado de constitucionalidade⁸, o STF concluiu pela reserva de lei complementar federal para a disciplina da extinção do crédito tributário por inobservância de prazos no processo administrativo, reconhecendo, ainda que em *obiter dictum*, a inexistência de prazo preclusivo para a conclusão do contencioso no CTN. No STJ, em análise da disciplina do CTN, é consolidada a posição de que existe “um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio”, de cuja decisão, regularmente notificada ao contribuinte, conta-se o prazo prescricional⁹.

Com efeito, embora a prolongação no tempo dos processos administrativos tributários seja indesejável e contrária à Constituição, como melhor delineado adiante, não parece possível extrair da legislação complementar, ou mesmo da lei federal vigente, a cominação de efeitos extintivos do crédito tributário por decurso de prazo, mormente quanto acarrete a intangibilidade da obrigação tributária que o tivesse ensejado. Em análise perfunctória, a

⁷ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

⁸ ADI nº 124/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, d.j. 01/08/2008, DJe 17/04/2009.

⁹ REsp nº 436.228/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, d.j. 06/05/2004, DJ 16/08/2004.

reserva de lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, III, “b”, CF/1988), impede a previsão, em lei ordinária de qualquer ente federado, de efeitos extintivos por decurso de prazo para obrigações tributárias decorrentes de lançamento pendente de julgamento na esfera administrativa.

Igualmente, o legislador, ao disciplinar expressamente, no CTN, os prazos preclusivos para a constituição do crédito (decadencial) e para a execução da dívida originada da constituição definitiva (prescricional), mas não fazê-lo quanto ao interregno entre a constituição e a constituição definitiva, parece optar por não prever consequências desta natureza para o alongamento do processo administrativo.

Por estas razões, não parece acurado cogitar da existência, à luz da legislação tributária vigente, de decadência ou prescrição intercorrente durante o contencioso administrativo fiscal, como, aliás, reconhecido na Súmula CARF nº 11.

Afinal, não há como considerar finalizado prazo que sequer começou a correr, diante do marco inicial da prescrição na constituição definitiva do crédito tributário, ocorrida apenas quando concluído o processo administrativo. Da mesma maneira, não poderia caducar o direito à ação executória fiscal quando este sequer houvesse nascido, já que a possibilidade de mover a execução pressupõe a inscrição em dívida ativa (art. 38, *caput*, da LEF), que, por sua vez, depende do esgotamento do prazo para pagamento com a inércia do obrigado, ou da decisão final proferida em processo administrativo (art. 201, *caput*, do CTN), conforme já mencionado. Ainda, considerada a interrupção do prazo decadencial pelo lançamento, descabe cuidar de decadência intercorrente, já que praticado o ato administrativo no prazo fixado.

A criação de espécie de preclusão a incidir sobre a fase anterior à constituição definitiva do crédito tributário, desta forma, distinta da decadência e da prescrição conforme delineadas no CTN, depende de lei complementar por imperativo constitucional, na linha do reconhecido pelo STF. Mesmo o silêncio do legislador federal a este respeito, contudo, não deve representar óbice ao dever de conferir efetividade ao princípio da eficiência administrativa e à razoável duração do processo administrativo, duplamente vertida entre direito e princípio fundamental.

3.6. A razoável duração do processo administrativo tributário

Por disposição constitucional (art. 5º, LXXVIII), é garantida a razoável duração do processo administrativo tributário: significa que este “deve ser rápido o suficiente para dar resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda” (MARINS, 2016, p. 189).

A garantia da razoável duração dos processos administrativos e judiciais foi inserida de forma expressa na Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 45/2004, que fez incluir a disposição no texto constitucional. A previsão de prazo razoável para os feitos judiciais, no entanto, já constava de tratados internacionais de direitos humanos. Demais disso, representava desdobramento da interpretação e aplicação da regra do devido processo legal (ROCHA, 2018, p. 115-116), de extrapolação ao processo administrativo com fundamento no art. 5º, LV, do texto constitucional.

O interesse público é certamente observado na tramitação em tempo razoável do contencioso administrativo fiscal, assim como tem forte substrato lógico o interesse da administração (interesse público secundário) na célere conclusão do processo, condição para que possa proceder à cobrança dos valores eventualmente confirmados como devidos. A importância do tema, sob a ótica da administração, é reforçada pelo risco de, demasiadamente arrastado o périplo administrativo para a constituição definitiva do crédito, ocorrer o encerramento de atividades de empresas antes de configurada a condição de exequibilidade de valores eventualmente devidos, o que dificulta a sua recuperação.

A celeridade na tramitação e conclusão dos processos administrativos pode, igualmente, ser vislumbrada como dever estatal derivado diretamente do princípio da eficiência, também inserido de forma expressa na Constituição Federal pelo poder constituinte derivado (EC nº 19/1998). Tal norma, incutida no art. 37, CF/1988, é manifestação de princípio mais amplo, da boa administração, que veicula verdadeiro dever jurídico de desenvolvimento da atividade administrativa da forma mais congruente, oportuna e adequada aos fins (MELLO, 2016, p. 126). Assim, o dever de eficiência da atividade administrativa na esfera tributária é indissociável da tramitação em tempo razoável das controvérsias relativas a lançamentos, seja pela necessidade de segurança jurídica para os contribuintes, seja pela importância de fazer ingressar no erário as receitas obtidas de acordo com a correta aplicação das normas de incidência.

É certo, no entanto, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no curso do processo administrativo configura fator de fundamental interesse para que vários contribuintes

apelem à instância administrativa, muitas vezes com o fim único de adiar o cumprimento de obrigações.

Apesar disso, para os contribuintes que adotam a via administrativa como instrumento para a discussão legítima da sua resistência à pretensão fiscal, a garantia da razoável duração do processo administrativo tributário é importante para que sejam desincumbidos imediatamente de cobranças indevidas, ou para que possam planejar o impacto dos débitos no fluxo de caixa, quando afinal convencidos do acerto do lançamento revisado. É fundamental, ademais, para fazer cessar a incidência dos juros de mora previstos no art. 160, do CTN, bem como por razões de segurança jurídica, visto que a estabilização da relação jurídica tributária depende da decisão final no processo administrativo (BREYNER, 2013, p. 8).

Neste sentido, a demora na conclusão do processo pode acarretar para o contribuinte aumento de despesas com representação jurídica, perigos quanto a erros da administração quando necessite declarações de regularidade fiscal, ou até a inércia para a adaptação a entendimentos veiculados pelo fisco em lançamento, mas ainda não confirmados pela instância revisora, gerando riscos de futuras novas exigências (ROCHA, 2018, p. 124).

O dispositivo que prevê a razoável duração do processo administrativo, por isso, não deve ser entendido de forma unidimensional, ou como alternativa excludente entre espécies normativas (ÁVILA, 2015, p. 92). Funciona, portanto, enquanto regra, norma imediatamente descritiva, a estabelecer um direito ao litigante e um dever imediato à administração. Pode ser interpretado, ademais, enquanto princípio, como uma “norma-do-que-deve-ser”, comando imediatamente finalístico, a estabelecer “um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos” (ÁVILA, 2015, p. 95). A este respeito, Sérgio André Rocha (2018, p. 118) aponta:

Nota-se, portanto, que o inciso LXXVIII no art. 5º da Constituição Federal estabelece tanto um direito fundamental a um processo com prazo razoável, que pode ser exercido em situações concretas em que a desídia do julgador causar danos à parte, isso sem a intermediação de qualquer ato legislativo ou administrativo, até mesmo suscitando a responsabilização do Estado no caso de seu descumprimento, como é também um princípio, a ser concretizado pelo Legislativo e pelo Executivo.

A razoável duração do processo administrativo tributário, assim, configura um dever imediato da administração fazendária no exercício da sua atividade finalística e um direito subjetivo do particular interessado na apreciação de defesas e recursos administrativos, a merecer tutela jurisdicional em caso de inobservância pelos destinatários do comando legal. Além disso, impõe ao Legislativo e ao Executivo (aqui, no exercício da sua competência

normativa) deveres de concretização da norma-princípio através da produção de regras a balizar o conceito indeterminado de “razoável duração”.

Por isso, a previsão de consequências legais para a falta de conclusão dos contenciosos administrativos fiscais em prazo determinado é relevante para conferir concretude ao mandamento constitucional, também porque fornece parâmetros a orientar a tutela jurisdicional do direito fundamental relacionado. Em vistas da existência, em nome da segurança e estabilidade das relações jurídicas, de prazos preclusivos para o lançamento e para a execução da dívida dele originada, não há fundamento aparente para a lacuna legislativa quanto ao tempo razoável de trâmite do processo administrativo.

É de se ponderar, neste ponto, que o estabelecimento de prazos fixos para a tramitação de processos administrativos – à semelhança dos processos judiciais – é incompatível com a complexidade diversa das matérias controvertidas, a demandar análise qualitativa, caso a caso, para definição da razoável duração; é necessário, assim, o exame de como o tempo foi empregado, e não apenas de quanto decorreu (KOEHLER, 2009, p. 71). A despeito da constatação, a previsão de prazo para a finalização do processo administrativo tributário, menos formal e com escopo de cognição limitado em relação ao processo judicial, parece acorde com os aspectos formais e processuais previstos no CTN, mesmo que com algumas mitigações.

Sem embargo da maleabilidade e da abstração inerentes ao conceito de razoável duração do processo, a exigir a fixação de critérios de objetivação nos casos concretos (KOEHLER, 2009, p. 72), a própria disciplina da formação e execução do crédito tributário fornece balizas para a aferição da razoabilidade no tempo para a conclusão da etapa administrativa compreendida entre a interrupção do prazo decadencial e o início do prazo prescricional, já que há previsão de prazos peremptórios para a prática de atos e para a promoção de ações de iniciativa da Fazenda Pública. À luz da necessária consideração de elementos qualitativos na aferição da razoável duração, a objetividade do prazo fixo poderia ser mitigada quando, presentes circunstâncias excepcionais (como, por exemplo, a realização de perícias técnicas, de variado grau potencial de complexidade), houvesse a suspensão da fluência do prazo estabelecido para a conclusão do contencioso. De qualquer modo, existiriam padrões mínimos para conferir segurança jurídica aos interessados.

Para tanto, é possível cogitar da previsão legal de hipóteses de preempção em que, à semelhança do direito processual civil, a extinção do processo em curso não impedisse a renovação da pretensão material subjacente (art. 485, V c/c art. 486, § 1º, CPC/2015),

considerando-se a semelhança da situação com a extinção do processo sem resolução de mérito. Dito de outra forma, a ausência de prática tempestiva de ato no processo administrativo, a cargo da administração tributária, faria surgir vício de natureza formal, relativo a defeito no procedimento de constituição definitiva do crédito, o que atrairia a aplicação da regra do art. 173, II, CTN.

A este respeito, a temática parece inserida na competência ordinária dos entes federados para legislar acerca do contencioso administrativo fiscal, visto que disciplinaria a consequência – uma nulidade processual, um vício de caráter formal – para o não atendimento a requisito procedimental por parte de órgão da administração. Assim, seria preservada a reserva de lei complementar para disciplinar as preclusões em matéria tributária (prescrição e decadência) que impedem, com o fim do prazo estabelecido, que sejam extraídos efeitos da obrigação tributária a que remeteria o crédito respectivo.

O arquivamento do processo nestes termos teria como efeito imediato a devolução da espontaneidade do contribuinte, que poderia recolher os valores a título de tributos que eventualmente houvesse verificado serem devidos, sem sofrer a incidência de multa punitiva, conforme disposto no *caput* do art. 138 do CTN, já que não estaria sujeito às restrições estabelecidas no parágrafo único do mesmo dispositivo até que notificado do início de nova fiscalização.

Ainda em tal situação, mesmo a repartição fiscal competente para o lançamento poderia reavaliar a confecção de novo ato constitutivo. Hipoteticamente, pode-se considerar a chance de reposicionamento em determinadas situações, à luz dos argumentos da defesa inicialmente oferecida ou de eventuais diligências promovidas no curso do processo. Haveria, igualmente, oportunidade de aperfeiçoamento do lançamento anteriormente efetuado, com a sua lavratura de forma a facilitar o julgamento administrativo célere – por exemplo, com o fornecimento de provas mais robustas do que as inicialmente juntadas, ou com o saneamento de irregularidades formais que, ainda que não inviabilizassem a conclusão do processo, dificultassem o seu trâmite.

Sob estes aspectos, portanto, eventual – por analogia – extinção sem resolução de mérito do processo administrativo poderia favorecer a resolução não litigiosa da questão tratada, sem que necessariamente houvesse o desencadeamento de novas ações fiscais para todos os casos. A existência de previsão legal do encerramento do processo por extrapolação de limites temporais teria, ademais, caráter pedagógico, de incentivo às autoridades fiscais para a observância dos prazos.

O dever de concretização da norma que prevê a razoável duração dos processos administrativos, por outro lado, não se pode ter por concretizado apenas com a fixação de prazos tidos por impróprios, como é praxe, sem maiores controles do seu atendimento. Tais prazos, conforme a doutrina, são “aqueles fixados em lei como mero parâmetro a ser seguido, sem que de sua inobservância exsurja qualquer tipo de preclusão” (CUNHA, 2020, p. 35) – é, aliás, o que dispõe o art. 16 da Lei Estadual de Pernambuco nº 10.654/1991, que veda a cominação de nulidade pela inobservância de prazos por parte de servidores fazendários.

Assim, à luz da legislação estadual, não há qualquer consequência *ex lege* para o descumprimento dos prazos de quinze dias para a prestação de informações fiscais (art. 44, § 2º, Lei nº 10.654/1991), de noventa dias para instrução e julgamento de primeira instância administrativa (art. 71, II, Lei nº 10.654/1991) ou de sessenta dias para julgamentos de segunda instância (art. 73, II, Lei nº 10.654/1991).

Os referidos prazos, no entanto, podem servir como importante parâmetro para a aferição da razoabilidade da duração do processo administrativo, como mínimo ponto de partida para que se avalie a pertinência do tempo levado para a prática de atos tendentes à conclusão do processo – seja a fim de possibilitar o controle judicial de omissões injustificadas para a prática de atos¹⁰, seja a fim de avaliar o funcionamento dos órgãos administrativos competentes para proferi-los, ou mesmo para subsidiar a apuração de responsabilidade funcional dos agentes omissos.

A celeridade na tramitação do processo administrativo tributário, além disso, é elemento utilizado pela literatura mesmo para justificar a própria utilidade do instituto, como oportunamente se demonstrará.

3.7. Vantagens da via administrativa e a concomitância entre o processo administrativo e o processo judicial tributário

Como antes delineado, o processo administrativo é instrumento de autotutela da administração tributária para a revisão dos seus atos, inclusive os constitutivos de crédito tributário, e desencadeado pelo exercício do direito de petição do contribuinte, ao qual é garantido o devido processo legal em todos os seus corolários.

A depender do ângulo de análise, pode-se considerar anacrônico o desenvolvimento de processo desta natureza em ordenamento constitucional que estabelece a jurisdição una, com a

¹⁰ Súmula nº 429/STF. A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade.

inafastabilidade da apreciação de lesões a direitos pelo Poder Judiciário como norte. Parece, assim, questionável a razão pela qual o sujeito envolvido em controvérsia tributária optaria pela via administrativa, em lugar de imediatamente pela judicial, visto que a autoridade administrativa não seria dotada da independência e da imparcialidade garantidas constitucionalmente aos juízes, bem como não deteria competência legal para a declaração de inconstitucionalidade de leis (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 119-120).

A existência, para o processamento de tais feitos, de órgão contencioso fiscal na estrutura da administração dos diversos entes federados, entendido como “organismo criado pelos Estados para, sob forma processual, permitir a discussão das pendências entre fisco e contribuinte”, seria, no entanto, justificada pela necessidade de reduzir o número das causas submetidas ao Judiciário (ATALIBA, 1988, p. 122). Para isso, além da definitividade dos provimentos favoráveis aos contribuintes, seria também relevante a possibilidade do seu convencimento do acerto das decisões que confirmem as pretensões fazendárias, desde que proferidas em processo administrativo célere, equânime e que garanta aos sujeitos passivos das obrigações tributárias ampla oportunidade de oferecimento de argumentos e produção de provas (ATALIBA, 1988, p. 123).

Por tratar o processo administrativo tributário de instrumento de autotutela, ainda que desencadeado por provocação e com a participação dos particulares interessados, o seu resultado definitivo vincula plenamente o ente tributante. Assim, é impensável, por carência de interesse de agir, a provocação do Judiciário pela administração para a contestação da legalidade de atos por si praticados. É evidentemente diversa a conclusão quanto à possibilidade de socorro do Judiciário ao contribuinte, seja para discussão da legalidade do crédito tributário, seja para atuação a fim de garantir o regular exercício do direito ao devido processo legal administrativo.

O amplo acesso à justiça e a garantia de inafastabilidade da jurisdição, de fulcro constitucional, acarretam a inexistência de obrigatoriedade de prévio esgotamento de via administrativa para ajuizamento de ações judiciais que ataquem a legalidade de atos administrativos. Não é diferente quanto à discussão do crédito tributário: o processo administrativo tributário é derivado de requerimento facultativo de revisão da legalidade do ato de lançamento, de modo que ao contribuinte cabe optar diretamente pela litigância judicial ou pela prévia contestação administrativa da exigência fiscal que entenda ilegal, sem prejuízo de posterior ajuizamento de ação judicial, em caso de não acolhimento das suas razões na esfera administrativa.

Assim, ao contribuinte muitas vezes interessa o questionamento administrativo da legalidade do lançamento em face do aumento de possibilidades de provimentos favoráveis causado pela discussão em mais de uma esfera de cognição, inclusive com o maior conhecimento técnico, pelos órgãos administrativos, para apreciação dos fatos e para aplicação do direito ordinário, especialmente em questões relativas às legislações tributárias específicas (MACHADO, 2009, p. 314). Ainda que em alusão específica ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, diz-se mesmo que o órgão seria prestigiado pela congregação de profissionais especialistas na área, diante da tecnicidade das suas decisões e preparo dos seus integrantes (NOBRE JÚNIOR; PIMENTEL, 2016, p. 176).

Neste sentido, Deonísio Koch (2012, p. 72-77), lista como razões para o prévio acesso à via administrativa – além da especialização técnica dos julgadores e da ampliação de oportunidades de defesa – a gratuidade processual, a celeridade no julgamento, a capacidade postulatória não exclusiva a advogado e o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário gerado pela impugnação administrativa ao lançamento. Em linha similar, Machado Segundo (2020, p. 122) menciona que a maior celeridade, a menor formalidade, a menor onerosidade e a assistência facultativa por advogado, tudo isso enquanto a exação tributária tem a sua exigibilidade suspensa, estimulariam o prévio acesso à via administrativa, a despeito da limitação do escopo do controle de legalidade efetuado.

Para que não sobressaíam decisões contraditórias para um mesmo caso, no entanto, a provocação do particular ao Judiciário para exame de determinada matéria controversa implica renúncia à sua discussão na esfera administrativa. Considerando a ampla possibilidade de controle judicial dos atos emanados pelos demais Poderes, o provimento jurisdicional deve prevalecer: por isso, caso tenham o mesmo objeto, o processo administrativo e o judicial não podem, em regra, correr paralelamente.

A instauração do processo judicial, assim, retira o interesse à decisão administrativa, que não produziria efeitos frente ao conteúdo da tutela jurisdicional prestada (ROCHA, 2018, p. 315). É esta a inteligência do art. 38, p. único, da LEF, ainda que a disposição literal se refira apenas à discussão judicial de débito já inscrito em dívida ativa¹¹. Desta forma, a previsão legal de renúncia à esfera administrativa pelo ajuizamento de ação para discussão do

¹¹ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

crédito tributário é consentânea com as garantias e faculdades do contribuinte, ainda que gere o efeito de fazer operar a preclusão lógica do seu direito de instar a administração à revisão dos seus atos (ROCHA, 2018, p. 317).

Por outro lado, é interessante pontuar que a renúncia à litigância administrativa ocorre apenas em relação ao objeto da ação judicial. Em outras palavras, para se operar a preclusão administrativa, os limites da lide, estabelecidos pelo pedido na petição inicial, devem compreender o objeto do processo administrativo – ou seja, devem envolver o ataque à legalidade do crédito tributário constituído pelo lançamento. Nas palavras de Machado Segundo (2020, p. 123), a renúncia se refere apenas “à matéria questionada judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado”.

Assim, em primeiro lugar, como já introduzido anteriormente, inexistente óbice à discussão judicial da validade de atos integrantes do procedimento preparatório considerados autonomamente, sem que necessariamente tenham redundado em exigência fiscal relativa a obrigações tributárias principais (v.g. a apreensão de mercadorias regularmente transportadas, a inutilização de livros comerciais em curso de fiscalização, a interdição de estabelecimento sem observância das formalidades).

Para além disso, porém, é possível imaginar a coexistência do processo judicial e do processo administrativo em situações nas quais se discutam matérias relacionadas, mas inconfundíveis. Exemplificativamente, o questionamento judicial ao cabimento da aplicação de penalidade pecuniária por descumprimento de determinada obrigação que tenha ensejado lançamento tributário (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 124), dada a ausência de identidade entre os atos de imposição de multa e de exigência de tributo, mesmo que formalizados em um mesmo auto de infração, conforme já abordado.

De igual forma, não há necessária renúncia à instância administrativa com o ingresso de ação judicial para a discussão de atos ou omissões praticados no curso do processo administrativo tributário.

Aqui, é de se notar a submissão do processo administrativo ao princípio do formalismo moderado, inclusive na sua vertente que visa à celeridade e à economicidade do trâmite (MARINS, 2016, p. 177). Por isso, não há garantia de recursos contra atos praticados incidentalmente no processo, que não sejam consubstanciados em decisões aptas a confirmar ou extinguir o crédito tributário – estas, sim, sujeitas a necessário duplo grau de cognição (MARINS, 2016, p. 187).

Nestes casos, é garantida a tutela jurisdicional do direito dos contribuintes ao devido processo legal administrativo, justamente a fim de preservar o próprio trâmite do processo de autotutela provocada:

Emprego ainda pouco frequente, mas assaz relevante, do mandado de segurança, é o destinado a garantir o devido processo legal administrativo. Imagine-se, por exemplo, que um contribuinte que tenha negado, na esfera administrativa, o direito à produção de uma determinada prova que considera importante, ou tenha indevidamente obstaculizado o uso de um recurso. Nesses casos, poderá questionar judicialmente o ato que entende haver malferido o seu direito a um devido processo administrativo, pedindo a continuidade desse processo após a correção do vício. Note-se que o contribuinte não submeterá ao crivo do Poder Judiciário, nesse momento, a questão “de mérito” discutida no processo administrativo. Caso se trate de um processo administrativo de controle da legalidade do ato de lançamento, não questionará no mandado de segurança a legalidade do tributo exigido, mas a higidez do processo administrativo correspondente. Corrigido o vício apontado (determinada a produção da prova, ou o conhecimento do recurso), o processo administrativo seguirá seu trâmite e será julgado pela autoridade administrativa. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 389)

A prolação de decisão administrativa acerca da legalidade do lançamento, enquanto possibilidade para adequada solução dos conflitos tributários, constitui direito subjetivo dos contribuintes, amparável judicialmente (MACHADO, 2009, p. 314). Para que seja relevante e efetivo, no entanto, o ato decisório expedido depende da celeridade e da devida motivação técnica, bem como da observância do devido processo legal em todo o percurso processual, notadamente no que tange à ampla possibilidade de manifestação e produção probatória pelo contribuinte.

Em Pernambuco, a instrução e julgamento no processo administrativo tributário competem, à exceção de situações pontuais a serem oportunamente indicadas, aos órgãos integrantes do ora denominado Contencioso Administrativo Tributário do Estado – CATE, localizado na estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda estadual. A estrutura do CATE/PE, bem como o resumo das suas atribuições, é objeto do próximo capítulo.

4. O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE PERNAMBUCO

4.1. Estrutura

De acordo com estudo de autoria de Wilton Luiz Cabral Ribeiro (2004, p. 42-43), as origens dos órgãos do contencioso administrativo tributário de Pernambuco remontam ao Tribunal do Tesouro do Estado, criado em 1891, ao qual foi inculcida – dentre outras atribuições – a competência para julgamento de recursos interpostos em face de decisões de repartições fiscais.

Desde então, sucessivas alterações legais na denominação, competência decisória, estrutura e forma de provimento dos cargos integrantes do contencioso culminaram na inserção, na Constituição Estadual (art. 247, p. único), através da EC nº 19/2000, de norma que exclui a representação classista nos órgãos de julgamento de processos administrativos tributários (RIBEIRO, 2004, p. 43-49). Neste ponto, o poder constituinte decorrente pernambucano atuou para a eliminação do que Ricardo Lobo Torres (1999, p. 79) qualificou como arcaísmo importado, no Brasil, de ideias corporativistas prevalecentes na Itália dos anos 1930, em regra desvinculado da eficiência dos órgãos administrativos julgadores, que dependeria do conhecimento jurídico e técnico dos aplicadores do direito.

A fim de adaptação da legislação ordinária à norma inserida na Constituição Estadual, foi promulgada a Lei nº 11.904/2000, que, em diferenciação às estruturas administrativas de julgamento fiscal de outros estados, passou a prever, em seu art. 4º, p. único, a composição dos órgãos julgadores exclusivamente por cargos de provimento efetivo, em carreira própria reservada a bacharéis em direito (RIBEIRO, 2004, p. 50). O referido diploma legal esteve vigente até 30 de abril 2019, revogado pelo art. 26 da Lei nº 15.683/2015.

Sob a égide da Lei nº 11.904/2000, o CATE era dividido em duas instâncias. Às cinco turmas julgadoras (art. 5º, II), cada uma composta por três julgadores (art. 12, I), incumbia decidir em primeira instância os feitos submetidos à apreciação do contencioso (art. 8º, I). O tribunal pleno, funcionando como segunda instância ordinária de julgamento do processo administrativo tributário¹² (art. 10, *caput*), era composto pela totalidade dos julgadores integrantes das turmas (art. 5º, *caput* e III).

A Lei nº 15.683/2015, que novamente alterou a estrutura do CATE, teve os seus efeitos iniciados em 1º de maio 2019, com exceção de norma que previa o quórum para a realização de sessões de julgamento do tribunal pleno, que vigorou desde a data da publicação

¹² Destaque-se, aqui, que a competência do tribunal pleno extrapolava a revisão em grau recursal ordinário dos processos administrativos apreciados pelas turmas julgadoras, como será melhor abordado adiante.

do diploma legal (vide o seu art. 25). A citada legislação foi decorrente da conversão em lei do Projeto de Lei Ordinária nº 641/2015, apresentado pelo Governador do Estado, do qual consta a seguinte exposição de motivos:

[...] A iniciativa legislativa em vias de análise promove a necessária reformulação na estrutura do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado - CATE, medida indispensável para se obter uma melhor e mais racional distribuição do trabalho naquela esfera de deliberação e julgamento, agregando qualidade, eficiência e redução do tempo de tramitação dos processos.

Para se atingir tais objetivos é que se pretende restaurar a primeira instância de julgamento, efetivada através de decisões singulares de Julgadores Administrativos Tributários do Tesouro Estadual, e dinamizar a segunda instância de julgamento do Tribunal Administrativo-Tributário do Estado, por meio de 03 (três) Turmas Julgadoras incumbidas do julgamento dos recursos ordinários e reexames necessários, o que antes era competência reservada ao Plenário do TATE.

Nessa nova configuração do Contencioso Administrativo-Tributário – CATE competirá ao Tribunal Pleno o julgamento de recursos especiais, cabíveis em hipóteses excepcionais, além do relevante papel de uniformização de jurisprudência, proporcionando a segurança jurídica reivindicada por todos que atuam no Processo Administrativo Tributário.

As razões expostas, corroboram a importância da proposição, pelos quais induzem-me à convicção de que se emprestará ao Projeto o apoio indispensável para a sua formalização, que em muito contribuirá para a agilização de tramitação dos processos administrativos tributários no âmbito daquele colegiado, com reflexos positivos para os procedimentos de inscrição em dívida ativa de créditos do Estado.
[...]

Conforme enunciado na justificativa da proposição, a preocupação com a qualidade, eficiência e redução do tempo de tramitação dos processos levou a Lei nº 15.683/2015 a estabelecer a composição da primeira instância de julgamento do CATE em treze cargos efetivos de julgadores, a atuar monocraticamente (art. 3º c/c art. 16).

O Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE, por sua vez, com funcionamento colegiado em seus labores de julgamento, ora compreende a instância recursal ordinária das três turmas julgadoras, igualmente ocupadas por três membros (art. 13 c/c art. 14), e o tribunal pleno, integrado pelos membros das turmas julgadoras e pelo presidente do TATE (art. 9º, II c/c art. 12, Lei nº 15.683/2015).

Conforme previsto no art. 11 da Lei nº 15.683/2015, diploma que dispõe sobre a organização e o funcionamento do contencioso, o tribunal pleno é dotado de atribuições de caráter disciplinar (inciso VI) e de uniformização, súmula e revisão de jurisprudência (incisos II, III e IV). É o órgão fazendário, ademais, a que se confere a competência para analisar em única instância as consultas formuladas a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária estadual (inciso V). Finalmente, ao plenário compete o exercício de competência

recursal especial no julgamento dos processos administrativos fiscais (art. 11, I, Lei nº 15.683/2015), conforme disposto na legislação processual, ora consolidada na Lei nº 10.654/1991.

A competência decisória dos órgãos de julgamento do CATE é detalhada abaixo.

4.2. A competência decisória dos órgãos do contencioso na Lei nº 10.654/1991

A Lei nº 10.654/1991, que dispõe sobre o processo administrativo tributário estadual, estabelece a competência decisória da primeira instância de julgamento administrativo, ora funcionando em órgãos singulares, para apreciação de defesas frente a lançamentos de ofício, inclusive de penalidades decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias (art. 41, § 1º, I). A mesma competência era atribuída às turmas julgadoras, funcionando como primeira instância de julgamento, até passar a vigor a Lei nº 16.566/2019, em 26 de abril de 2019.

Interessa salientar, neste ponto, a existência de algumas exceções legais à regra de competência ordinária da primeira instância julgadora.

A primeira delas, a rigor, sequer poderia ser considerada exceção, visto que a impugnação não se referiria a ato constitutivo de crédito tributário, se levada em consideração a Súmula nº 436/STJ, segundo a qual “a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. As notificações de débito, neste sentido, estão previstas no art. 2º, III, para notificar o contribuinte do não recolhimento tempestivo de débito por si próprio declarado em seus livros e documentos de informação econômico-fiscal. A análise de pedido de revisão de notificação de débito, portanto, é atribuída, em única instância, à unidade fazendária que a tenha emitido, acompanhada ou não de penalidade (art. 41, § 1º, V, Lei nº 10.654/1991).

A segunda exceção, mais recente, foi introduzida na Lei nº 10.654/1991 pela Lei nº 16.681/2019, que modificou o disposto no art. 41, § 1º, VI c/c art. 25, § 3º, I. Neste caso, a confusa regra parece facultar ao contribuinte a eleição da via pela qual pretende impugnar penalidades a si impostas por descumprimento de obrigações acessórias – alternativamente, o trâmite regular pelo contencioso administrativo ou a revisão em instância única pela própria autoridade que tenha aplicado a multa.

Finalmente, pode-se considerar exceção à regra que estabelece a competência da primeira instância do contencioso para revisão provocada de lançamento referente a tributos

estaduais a cominação à chefia de órgão fazendário regional da atribuição para analisar a impugnação de segunda avaliação de bens para fins de cálculo de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, na forma do art. 55, *caput*, da Lei nº 10.654/1991.

Aqui, apesar do caráter técnico da avaliação do valor venal dos bens a integrar a base impositiva do tributo, é insólita a exclusão da regra geral de competência da revisão do lançamento, que compreende a revisão da correta identificação da obrigação tributária subjacente em todos os seus aspectos – inclusive no aspecto material relativo à base de cálculo na hipótese de incidência. A estranheza é maior se considerada a competência da primeira instância de julgamento do contencioso para o processamento de impugnações relativas a lançamentos de ITCMD, ressalvada a matéria relativa à avaliação dos bens constantes componentes da base impositiva do tributo, o que possibilita que um mesmo processo deva ser julgado em mesmo grau por diferentes órgãos fazendários, a depender dos motivos que ensejem a impugnação.

Cabe registrar, ainda a este respeito, que, até a vigência da Lei nº 15.950/2016, que modificou o art. 55 da Lei nº 10.654/1991, a revisão de reavaliação de bens para fins de fixação de base de cálculo do ITCMD competia ao tribunal pleno do TATE. À época, a competência para o julgamento de impugnações a lançamentos de ITCMD – exceto quanto aos valores avaliados para compor a base de cálculo – também pertencia à primeira instância de julgamento do CATE, então exercida pelas turmas julgadoras.

De acordo com a legislação vigente, as turmas julgadoras não detêm competência originária, mas apenas revisional – seja em sede de recurso ordinário (art. 41, § 2º, Lei nº 10.654/1991), seja de reexame necessário (art. 75, I e V, Lei nº 10.654/1991), em ambos os casos frente a decisões proferidas pela primeira instância julgadora e em relação a decisões em pedidos de restituição exaradas pelo órgão fazendário competente.

Quanto ao processamento das restituições, interessa notar que os trâmites decorrentes de pedidos desta natureza podem assumir a forma processual ou procedimental, a depender da origem do pagamento efetuado, o que interfere nas regras de competência para proferir a decisão de piso respectiva.

Neste sentido, existe verdadeiro processo administrativo quando o pedido objetiva a restituição de valores anteriormente exigidos em lançamento de ofício: é o que ocorre quando o contribuinte sofre exigência fiscal e opta por efetuar pagamento, ainda que discorde dos fundamentos do lançamento. Nestes casos, o pagamento pode decorrer, por exemplo, da urgência para a liberação de mercadorias retidas por ocasião da autuação, sem prejuízo de

posterior pedido de restituição, a ser processado no contencioso, no exercício do direito expressamente garantido no art. 42, § 2º, da Lei nº 10.654/1991. Em tais situações, o pedido de restituição visa à desconstituição das razões do lançamento e, portanto, equivale a uma impugnação pelo sujeito passivo, o que atrai a competência originária da primeira instância julgadora (art. 47, I, “b”, Lei nº 10.654/1991).

Há, nestes casos, contraposição jurídica de interesses entre o órgão arrecadador e o sujeito passivo; existe um ato jurídico tributário atacado, resistido formalmente pelo contribuinte, ainda que já exauridos os seus efeitos. À diferença do que ocorre com a impugnação – em que a defesa suspende a exigibilidade do crédito tributário –, no caso do pedido de restituição, a contestação administrativa das razões fiscais é garantida pelo pagamento prévio do valor referente ao crédito, que é extinto. O pagamento, assim, interfere nos prazos para oferecimento das razões do particular – uma vez que o prazo preclusivo para a impugnação (art. 14, I, “a”, Lei nº 10.654/1991), de natureza processual, é substituído, com o pagamento, pelo prazo decadencial para requerer a restituição (art. 168, CTN), de natureza material.

Por outro lado, quando a restituição visa a reaver valores indevidamente adimplidos pelo contribuinte na sua atividade de calcular e antecipar o recolhimento das suas obrigações (em exemplo banal, se a guia de pagamento é emitida e paga com erro no valor), o processamento do pedido tem característica meramente procedimental. Nestes casos, não há pretensão fiscal previamente formalizada a ser atacada pelo sujeito passivo. Em outras palavras, inexistente contencioso sob qualquer prisma: por isso, a competência para analisar o pedido pertence à repartição fiscal responsável pelo atendimento ao contribuinte (art. 47, II, Lei nº 10.654/1991).

Caso indeferido o pedido, contudo, a impugnação da decisão denegatória assume a forma processual (já que há prévia resistência fiscal ao interesse formalizado pelo contribuinte), o que fundamenta a competência da instância recursal ordinária do contencioso administrativo – ora exercida pelas turmas julgadoras (art. 42, II, “a”, Lei nº 10.654/1991). Finalmente, as decisões que concedem as restituições pleiteadas estão sempre sujeitas ao reexame necessário (art. 75, V, Lei nº 10.654/1991), sem que haja limite de alçada previsto para a hipótese.

A competência do plenário para o reexame necessário de decisões de turmas julgadoras que reformem decisões monocráticas para desconstituir total ou parcialmente tributos ou multas confirmados na primeira instância, ou que excluam contribuinte da sujeição

passiva de lançamento (art. 75, II, Lei nº 10.654/1991), atende aos mesmos pressupostos do reexame das decisões singulares pelas turmas julgadoras (art. 75, I, Lei nº 10.654/1991): a existência de divergência na decisão colegiada, ao contrário do previsto no regime prévio à vigência da Lei nº 16.566/2019, ora não configura condição para o seu cabimento.

Nos dois casos, os únicos requisitos são a restrição do polo passivo da exigência fiscal ou a desconstituição, ainda que parcial, do crédito tributário veiculado no ato analisado (o instrumento de lançamento, na primeira instância; a decisão monocrática, na segunda), desde que ocorra em valor superior ao limite de alçada previsto em ato normativo. A este respeito, e a título ilustrativo, o Decreto nº 41.297/2014 estabeleceu o limite de alçada em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), atualizado anualmente de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA para o período. Assim, para o exercício de 2015, o limite de alçada correspondeu a R\$ 106.550,00 (cento e seis mil, quinhentos e cinquenta reais) e, para 2019, chegou a R\$ 134.714,86 (cento e trinta e quatro mil, setecentos e catorze reais e oitenta e seis centavos).

Sobre a remessa necessária, a própria existência do instituto no ordenamento jurídico configura obstáculo à efetivação da razoável duração do processo (KOEHLER, 2009, p. 229). A conclusão se estende à sua previsão para o processo administrativo tributário, mormente, no contencioso pernambucano, diante da quantidade e variedade das situações a sujeitarem as decisões à revisão por instância superior, mesmo que não haja discordância entre os sujeitos do processo acerca dos fundamentos da decisão, o que termina por retardar a estabilização dos efeitos dos provimentos favoráveis ao contribuinte e incrementar o acervo de processos a serem analisados pelas instâncias revisoras.

É válida, aqui, a crítica à remessa necessária como privilégio não isonômico, justificado apenas quando a Fazenda Pública necessitava proteção especial pelo mau aparelhamento dos serviços jurídicos estatais (KOEHLER, 2009, p. 225-226) – o que certamente não ocorre no âmbito do CATE/PE, diante da qualidade do desempenho da atividade da procuradoria estadual, órgão incumbido da representação do Estado (art. 19, *caput*, Lei nº 15.683/2015).

Quanto à competência recursal do tribunal pleno, conforme já enunciado, antes da reforma promovida pela Lei nº 15.683/2015 e pela Lei nº 16.566/2019, este órgão funcionava como segunda e última instância recursal, ordinária, do CATE. No regime atual, no entanto, a competência recursal do plenário se refere exclusivamente ao processamento de recursos

especiais, de forma que não há previsão de recurso ordinário para impugnação das decisões das turmas julgadoras, que ocupam a última instância ordinária comum.

O cabimento do recurso especial dirigido ao tribunal pleno, por sua vez, está limitado a hipóteses em que haja divergências quanto à interpretação de normas jurídicas, sem que sirva para a reanálise de questões de fato enfrentadas na instância singular e revisadas em grau de recurso ordinário pelos colegiados de segunda instância.

Neste sentido, o recurso especial serve à harmonização de precedentes, quando a decisão recorrida divergir de outros julgados de turmas ou do próprio plenário (art. 78-A, I, Lei nº 10.654/1991), desde que haja regular comprovação da divergência (art. 78-A, p. único, I, Lei nº 10.654/1991).

Cabe recurso especial, ademais, para resolver divergência verificada na Turma, em decisão não unânime que reformar provimento singular (art. 78-A, II, Lei nº 10.654/1991): a ideia, aqui, é de que, quando a interpretação de norma da legislação tributária que embasa decisão for controvertida a ponto de haver divergência tão considerável, a questão pode merecer análise por colegiado mais amplo. Tal hipótese recursal guarda semelhança com a primeira situação amparada pelo recurso de embargos infringentes, antes previstos no art. 530¹³ do CPC/1973 e, na vigência do CPC/2015, substituídos pelo rito estabelecido no art. 942¹⁴.

A Lei nº 10.654/1991 prevê, ainda, em seu art. 78-A, III, uma hipótese de recurso especial de legitimidade ativa exclusiva da procuradoria, a quem incumbe a representação do Estado junto ao CATE (art. 19, *caput*, Lei nº 15.683/2015). Em tal situação, a preservação do princípio da legalidade estrita na atividade administrativa tributária enseja o cabimento de recurso especial a ser interposto em face de decisão que, contrariando o determinado no art. 4º, § 10, da Lei nº 10.654/1991, deixar de aplicar ato normativo vigente por razões de inconstitucionalidade ou ilegalidade, sem que haja pronunciamento do STF em sentido contrário.

Em todas as hipóteses, o recurso especial não é admissível quando a decisão recorrida esteja em consonância com precedentes reiterados do tribunal pleno sobre a matéria ou tenha

¹³ Art. 530. Cabem embargos infringentes quando o acórdão não unânime houver reformado, em grau de apelação, a sentença de mérito, ou houver julgado procedente ação rescisória. Se o desacordo for parcial, os embargos serão restritos à matéria objeto da divergência.

¹⁴ Art. 942. Quando o resultado da apelação for não unânime, o julgamento terá prosseguimento em sessão a ser designada com a presença de outros julgadores, que serão convocados nos termos previamente definidos no regimento interno, em número suficiente para garantir a possibilidade de inversão do resultado inicial, assegurado às partes e a eventuais terceiros o direito de sustentar oralmente suas razões perante os novos julgadores.

sido lavrada de acordo com entendimento firmado pelo plenário do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou de controle difuso com repercussão geral reconhecida (art. 78-A, p. único, II e III, Lei nº 10.654/1991).

Atrai atenção o fato de que, na disciplina do recurso especial, a legislação estadual está em consonância com a valorização dos precedentes e a busca por uniformização de entendimentos em órgãos decisórios, mesmo na esfera administrativa, o que é previsto expressamente no art. 83, III, da Lei nº 10.654/1991.

A vocação do plenário do TATE para atuar como órgão uniformizador é reforçada pela atribuição para resolver conflitos de competência entre órgãos inferiores do CATE (art. 83, I, “h”, Lei nº 10.654/1991) e para editar e rever súmulas dos precedentes administrativos (art. 83, I, “c”, IV e V, Lei nº 10.654/1991), para as quais a lei prevê efeito vinculante aos órgãos de julgamento (art. 85, Lei nº 10.654/1991).

A atividade uniformizadora do órgão superior do contencioso, na qual se inclui a edição de súmulas com efeitos vinculantes para as demais instâncias decisórias, é considerada por Sérgio André Rocha (2018, p. 132) consentânea com o princípio da razoável duração do processo administrativo e “instrumento de garantia da efetividade do processo administrativo fiscal possível”. É certo, no entanto, que tal competência não é exercida em sua plenitude pelo TATE, visto que não constam informações sobre súmulas editadas na forma prevista na lei que disciplina o processo administrativo estadual.

Desvinculada da solução de controvérsias concretas, a consolidação da interpretação e aplicação da legislação tributária estadual é igualmente exercida pelo tribunal pleno do TATE, em instância única, no processamento de consultas fiscais, conforme previsto no art. 83, I, “a”, da Lei nº 10.654/1991, com disciplina no art. 56 e seguintes do mesmo diploma legal. A consulta, neste sentido, é instituto útil para informar o contribuinte sobre situações do seu interesse e para prevenir futuros litígios, com fundamento na segurança jurídica (MARINS, 2016, p. 383). Representa desdobramento do direito de petição de fulcro constitucional, e, segundo Deonísio Koch (2012, p. 348),

[...] visa a difundir ou a externar a interpretação que os agentes do fisco adotam com relação a determinada matéria da legislação tributária, permitindo que o contribuinte siga este entendimento e ajuste os seus procedimentos operacionais que com ele se alinham, ou então acione o Poder Judiciário para obter a tutela necessária contra o que julga ameaça de seu direito.

Há autores a defender o caráter processual da consulta fiscal. Dentre estes, Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 208-209) considera que há verdadeiro processo de consulta, decorrente do fato de que, nele, é assegurada a participação dos interessados, inclusive para

interferir na formação da resposta da administração tributária a respeito do problema exposto. A consulta fiscal, portanto, seria processo peculiar, em que há uma fase não contenciosa, na qual é respondida a questão formulada, e poderia haver uma fase contenciosa, na qual o contribuinte questiona a resposta fornecida.

A partir do conceito de processo administrativo tributário adotado para o presente trabalho, no entanto, que parte da existência de uma contraposição de interesses formalizada, há que se reconhecer a natureza procedimental da consulta fiscal, que tem como objeto o próprio significado das normas veiculadas pela legislação tributária. A sua característica é justamente a ausência de contraditório, sem que o direito à ampla defesa integre o seu fundamento constitucional (KOCH, 2012, p. 347), já que não há ato exarado pela administração a ser formalmente resistido pelo contribuinte.

Por isso, dada a sua natureza não contenciosa, é curioso que a competência para a sua solução seja atribuída, em Pernambuco, ao órgão máximo do CATE, ao contrário do que ocorre em outros entes da Federação. No plano federal, por exemplo, a competência para solucionar consultas pertence à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), conforme previsto no art. 7º, caput, da Instrução Normativa RF nº 1.396/2013, autorizada pelo art. 48, § 1º, Lei nº 9.430/1996. No Estado de São Paulo, a atribuição é conferida à Consultoria Tributária, órgão responsável também pela interpretação, estudo e elaboração da legislação tributária (art. 59, Decreto nº 64.152/2019).

Com efeito, considerando que a consulta fiscal equivale a instrumento para o fornecimento da interpretação oficial da administração a respeito das normas integrantes da legislação estadual, mais congruente com esta finalidade seria atribuir a competência para a sua solução, ainda que delegável, à autoridade competente para editar normas complementares à legislação tributária (art. 100, I, CTN). Neste ponto, é de se destacar que tais atos normativos, ainda que interpretativos de normas de hierarquia superior da legislação estadual, são de observância plenamente vinculada pelos órgãos do CATE/PE (art. 4º, § 10, Lei nº 10.654/1991¹⁵).

Por último, a respeito da competência decisória dos órgãos integrantes do CATE, é de se destacar que o regime de transição estabelecido pela Lei nº 15.683/2015, em seu art. 24, prevê que os julgamentos iniciados antes da vigência da lei de reforma da estrutura em turmas

¹⁵ Art. 4º. *Omissis*

§ 10. A autoridade julgadora não deixará de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, salvo quando houver decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, ouvida a Procuradoria Geral do Estado.

juizadoras atuando como primeira instância de julgamento deveriam ser ali concluídos, independentemente de quando proferida a decisão colegiada. Embora a lei seja silente a este respeito, não há dúvidas de que, da decisão proferida em tais situações, é cabível recurso ordinário para o órgão superior, em observância do princípio do duplo grau de cognição. Interpretação neste sentido, aliás, é referendada pelo art. 23 da mesma Lei nº 15.683/2015, ao estabelecer que os recursos interpostos em face de acórdãos proferidos na vigência da antiga estrutura deveriam ser julgados pelo tribunal pleno no exercício da sua competência primitiva.

4.3. As espécies de processos no acervo do CATE/PE

O art. 2º da Lei nº 15.683/2015 incute ao CATE/PE a competência para julgar privativamente os processos administrativos concernentes aos tributos estaduais, além dos seus acessórios.

A competência tributária estadual, para além das taxas e contribuições legalmente previstas, compreende a instituição dos impostos previstos no art. 155 da CF/1988: engloba o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), ora disciplinado em Pernambuco pela Lei nº 13.974/2009; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ora regulado pela Lei nº 15.730/2016; e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), instituído na Lei nº 10.849/1992.

Cumprido anotar, ademais, que, uma vez que o ICMS é um dos tributos incluídos na sistemática unificada do SIMPLES Nacional (art. 13, VII, LC nº 123/2006), a matéria é objeto de processos fiscais em trâmite no CATE decorrentes da lavratura de autos de infração e de apreensão, bem como em procedimentos de consulta fiscal. Considerando que, em várias situações, as autuações fiscais por descumprimento de obrigações principais ou acessórias acarretam a exclusão de ofício do regime do SIMPLES (art. 29, LC nº 123/2006), também são de competência do CATE a análise das impugnações aos termos de exclusão lavrados pelas autoridades fazendárias de Pernambuco, à luz do disposto no art. 39, *caput*, da LC nº 123/2006.

O produto da arrecadação do ICMS é a principal fonte de financiamento dos estados em geral e de Pernambuco, em particular. Conforme o boletim de arrecadação dos tributos estaduais produzido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ¹⁶, a soma da

¹⁶ Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais/>

arrecadação do ICMS pelos entes federados no exercício de 2019 correspondeu a R\$ 509.744.971.056,00 (quinhentos e nove bilhões, setecentos e quarenta e quatro milhões, novecentos e setenta e um mil e cinquenta e seis reais). No mesmo período, a arrecadação nacional total do IPVA foi de R\$ 46.856.491.669,00 (quarenta e seis bilhões, oitocentos e cinquenta e seis milhões, quatrocentos e noventa e um mil e seiscentos e sessenta e nove reais) e, do ITCMD, de R\$ 8.689.483.267,00 (oito bilhões, oitocentos e sessenta e nove milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, duzentos e sessenta e sete reais).

Para Pernambuco, de acordo com o balanço geral do Estado referente ao exercício de 2019¹⁷, a arrecadação de impostos estaduais compreendeu montantes de ICMS de R\$ 17.303.792.772,98 (dezessete bilhões, trezentos e três milhões, setecentos e noventa e dois mil, setecentos e setenta e dois reais e noventa e oito centavos), enquanto a arrecadação do IPVA foi de R\$ 1.184.037.326,84 (um bilhão, cento e oitenta e quatro milhões, trinta e sete mil, trezentos e vinte e seis reais e oitenta e quatro centavos), e a do ITCMD, de R\$ 115.597.317,81 (cento e quinze milhões, quinhentos e noventa e sete mil, trezentos e dezessete reais e oitenta e um centavos).

O tamanho da participação do ICMS na arrecadação é proporcional à complexidade da sua normatização e fiscalização. O volume da ocorrência dos fatos imponíveis da obrigação tributária, a diversidade e quantidade de normas que o regulamentam, os vários regimes especiais aplicáveis e a própria natureza dos fatos que ensejam a sua incidência acarretam considerável número de erros e controvérsias, tanto por parte dos contribuintes, quanto dos órgãos fazendários de fiscalização e julgamento. Por esta razão, são processos decorrentes de exigências de ICMS os mais frequentes no contencioso estadual.

O total de processos em estoque no CATE nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 é, por espécie de processo, assim dividido¹⁸:

¹⁷ Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Balanos/BALAN%C3%87O%20GERAL%20DO%20ESTADO%202019%20-%20VOLUME%201-%20TCE_Final_04.06.2020.pdf

¹⁸ Dados colhidos dos relatórios constantes do seguinte link: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Relatorios.aspx>

Tabela 1. Divisão por matéria dos processos constantes do acervo do CATE/PE no quinquênio 2015 - 2019.

ESPÉCIE DE PROCESSO	2015	2016	2017	2018	2019
AUTO DE APREENSÃO	70	72	71	78	97
AUTO DE INFRAÇÃO (inclusive multa regulamentar)	2.646	3.185	3.311	3.795	4.343
CONSULTA	34	32	42	45	70
EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL	37	38	42	38	37
IMPUGNAÇÃO DE ITCMD	5	5	17	18	26
REVISÃO DE REAVLIAÇÃO (base de cálculo de ITCMD)	16	7	3	6	0
RESTITUIÇÃO	54	55	70	83	118
PRORROGAÇÃO E REABERTURA DE PRAZO	1	8	7	9	12
TOTAL	2.863	3.402	3.563	4.072	4.703

Fonte: elaboração própria.

A tabela, além de evidenciar o crescente número de feitos pendentes de julgamento no CATE/PE, demonstra a predominância de controvérsias relativas ao ICMS, inclusive seus acessórios, no estoque de processos. É digno de nota, ainda, inexistir, no referido quinquênio, qualquer processo referente a exigência de IPVA dentre o acervo processual.

Os referidos dados, aliados à forma prevista para o lançamento tributário do ICMS, fazem com que os processos fiscais oriundos da sua exigência sejam mais representativos da atividade desempenhada pelo CATE/PE. Esta conclusão se refletirá no corte adotado para o universo de processos pesquisado, como posteriormente será abordado.

Tais processos formam a base de dados sobre a qual se desenrola a pesquisa empírica, com os detalhamentos a seguir.

5. OS DADOS PESQUISADOS

5.1. O universo de processos

O primeiro passo crítico para traçar uma inferência descritiva é identificar o alvo da inferência – o fato que se almeja conhecer (EPSTEIN; KING, 2013, p. 38). Na pesquisa, como antes exposto, o que se pretende descobrir é se há associação entre determinados fatores e as decisões definitivas proferidas no contencioso administrativo tributário de Pernambuco: o universo a analisar, portanto, é inicialmente composto por tais decisões, com os cortes detalhados a seguir, a fim de reduzir a imprecisão e incerteza das inferências traçadas com a comunicação dos procedimentos adotados para conferir integridade e transparência aos dados examinados (EPSTEIN; KING, 2013, p. 42).

O recorte temporal realizado – quinquênio compreendido entre 2015 e 2019 – está vinculado à regra de replicabilidade da pesquisa, considerando que o trabalho empírico deve permitir que aquele que o acessa entenda, avalie, utilize e reproduza sem qualquer informação adicional (EPSTEIN; KING, 2013, p. 47). Neste sentido, os dados coletados se referem a decisões cujo inteiro teor foi disponibilizado para consulta pública na internet¹⁹ a partir de 2015. O termo final, por sua vez, foi fixado no último ano completo, com as decisões proferidas inteiramente publicadas, antes da etapa de coleta de dados da pesquisa, ocorrida ao longo de 2020.

Para integrar a população da qual foi extraída a amostra analisada, foram escolhidos, inicialmente, os processos administrativos referentes a autos de infração e autos de apreensão que contivessem lançamentos de ofício de imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) subjacentes.

Como já exposto, considera-se que os processos fiscais decorrentes de exigências de ofício de ICMS são representativos da atividade desempenhada pelo CATE/PE, tanto em face do número de processos desta natureza integrantes do acervo, quanto diante da participação de receitas oriundas deste tributo na arrecadação.

O corte, ademais, permite que sejam apreciadas as decisões no processo administrativo tributário desenrolado sob o procedimento mais comum, dadas as especificidades e regimes diversos a que se submetem, por exemplo, impugnações relativas ao ITCMD e pedidos de restituição, conforme também anteriormente delineado. O processo administrativo iniciado com a impugnação a lançamento de ofício de ICMS, neste sentido, é bem representativo desta

¹⁹ <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Acordao-de-Inteiro-Teor.aspx>

faceta da atividade administrativa tributária, dada a submissão do tributo ao que se convencionou denominar lançamento por homologação, predominante dentre os impostos nacionais.

Igualmente, o isolamento dos processos relativos a um mesmo tributo permite que sejam melhor comparadas grandezas equivalentes. Assim, é possível encontrar maior certeza na análise da associação entre determinado fator presente em um processo e ausente em outro, ambos derivados de exigência de mesma natureza, sem que elementos diversos, atinentes a especificidades de cada tributo ou procedimento, possam enviesar a análise.

Pelas mesmas razões, foram excluídos da amostra os autos lavrados unicamente por descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Além de, como anteriormente abordado, o fundamento da exigência tributária e da aplicação da penalidade ser diverso, a consideração de multas regulamentares – em regra, de valores inferiores e de tramitação mais simples – desvirtuaria a base comparativa, com a maior participação de autos de infração e apreensão veiculadores de lançamentos relativos a obrigações principais.

Para a composição do universo de processos do qual foi extraída a amostra, ademais, foram considerados apenas processos iniciados e concluídos regularmente, com a devida apreciação da impugnação pelo órgão de julgamento. Desta forma, foram excluídos da população os processos com defesas intempestivas, bem como aqueles encerrados por judicialização da matéria ou com o pagamento do crédito, inclusive parcial, após a apresentação da defesa e antes da conclusão do contencioso. Os processos com débitos parcialmente reconhecidos após a impugnação, neste sentido, foram excluídos da população pesquisada porque o resultado do julgamento da parte remanescente poderia criar distorções – no fim das contas, seria possível que o valor pago no curso do processo fosse muito relevante ou muito irrelevante em relação à parcela controversa.

Por último, foi retirado processo²⁰ em que o valor do crédito tributário constava em UFEPE – unidade utilizada, em Pernambuco, para indexações de valores antes da plena instituição do real como moeda nacional. No caso, o valor em unidade diferente de todas as demais impedia a sua consideração estatística, em comparação com os créditos tributários em moeda corrente.

No universo pesquisado, assim, restaram 1.785 processos.

²⁰ Processo TATE nº 1.155/95-7. Julgado improcedente, sem que o contribuinte fosse representado por advogado, sem passagem por duplo grau de cognição e com tempo de tramitação de 7.336 dias.

5.2. A amostra extraída

A seleção aleatória da amostra de pesquisa é aquela em que todos os membros da população de interesse – aqui, o universo de 1.785 processos listados – têm a mesma chance de serem escolhidos (LEVIN; FOX; FORDE, 2014, p. 176). A aleatoriedade na escolha da amostra é o único mecanismo, em estudos com número considerável de elementos de interesse para a pesquisa, que garante a ausência de viés de seleção – a aleatoriedade, por isso, resguarda a inexistência de qualquer associação possível entre as regras de seleção amostral adotadas e as variáveis no estudo (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 88).

Neste caso, o método utilizado para a extração da amostra foi o da probabilidade igual, em que todos os integrantes da população têm exatamente a mesma chance de serem incluídos na amostra (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 90): ou seja, dentro do universo, não foram segregados processos por natureza (autos de infração ou apreensão) ou por órgão de julgamento (nem entre, nem dentro das mesmas instâncias).

O tamanho da amostra, por sua vez, foi calculado para a obtenção de um intervalo de confiança de 95%, com margem de erro de 5%, padrão para as ciências sociais, o que significa dizer que, para cada 100 amostras aleatórias extraídas no quantitativo calculado, em 95 a média dos dados constantes da integralidade do universo será refletida na amostra (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 151). A fórmula para o cálculo do tamanho da amostra utilizada foi a seguinte:

Figura 1. Fórmula de cálculo de amostra na qual: N = tamanho da população; e = margem de erro; z = escore z (1,96 para intervalo de confiança de 95%).

$$\text{Tamanho da amostra} = \frac{\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2}}{1 + \left(\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2 N} \right)}$$

Fonte: <https://pt.surveymonkey.com/mp/sample-size-calculator/>

A amostra foi calculada, assim, em 317 processos.

Os processos selecionados aleatoriamente são listados em apêndice.

5.3. Variáveis, coleta e codificação dos dados

As informações coletadas a fim de codificação das variáveis do estudo constam do inteiro teor das decisões proferidas no âmbito do CATE/PE, disponibilizado na íntegra na internet, como referido anteriormente.

A codificação, neste sentido, é o processo em que os atributos dos elementos pesquisados – as variáveis – são traduzidos para uma forma em que possam ser objeto de análise sistemática; compreende, assim, o desenvolvimento de esquemas de atribuição de valores para cada variável para posterior classificação do material (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 95).

A variável dependente do presente estudo, neste sentido, é de natureza categórica dicotômica: corresponde ao resultado do processo administrativo tributário (favorável ou desfavorável ao fisco). A sua codificação pode ser metaforicamente considerada como “dupla-face” – a decisão favorável ao fisco (“sim”, ou 1, na matriz), quando não verificada, será favorável ao contribuinte (“não”, ou 0, na matriz).

O esclarecimento serve para ressaltar que, no presente estudo, o que se almeja descobrir é se, presentes determinadas características no processo (variáveis independentes), as decisões tendem a beneficiar *algum* dos polos da relação. A questão será esmiuçada oportunamente, quando testadas as hipóteses levantadas pelo método da análise por regressão logística.

Para codificação da variável dependente, optou-se por considerar como favoráveis ao fisco as decisões pela manutenção integral ou majoritária do tributo lançado – ou seja, foram codificadas como favoráveis ao fisco as decisões em que o crédito foi mantido em mais de 50% do seu valor inicial.

Consequentemente, foram codificadas como favoráveis ao contribuinte as decisões em que o crédito sob discussão no respectivo processo foi invalidado em sua totalidade ou, pelo menos, em percentual igual ou superior a 50%. Neste caso, a despeito da já abordada importância da natureza do vício a ensejar a anulação do ato constitutivo, foram equiparados como favoráveis ao contribuinte os provimentos pela improcedência e pela nulidade do lançamento, já que ambas geram o mesmo efeito de desobrigar o sujeito passivo do crédito discutido no processo em que proferida a decisão.

As variáveis independentes, por sua vez, são: a) o valor do crédito tributário originalmente discutido no processo (variável quantitativa discreta); b) o tempo de tramitação do contencioso administrativo (variável quantitativa contínua); c) a presença, ou não, de advogado a assistir o polo passivo da exigência fiscal (variável categórica dicotômica).

Desta forma, os dados colhidos em relação a cada processo foram: a) valores iniciais e finais exigidos a título de tributo, sem atualização monetária e sem contabilização da penalidade; b) data da impugnação e data da publicação da decisão definitiva no processo; c) a representação, ou não, do contribuinte interessado por advogado; d) as instâncias de julgamento pelas quais passou o processo, para fins de análises estatísticas descritivas cruzadas com os demais dados.

Aqui, cumpre ressaltar que, para representar mais fielmente o resultado dos processos, foram excluídos os valores atinentes às penalidades aplicadas para evitar distorções nos dados analisados. Os valores iniciais e finais identificados na matriz, portanto, referem-se aos valores originais de tributo lançados e julgados, sem multas e acréscimos legais.

A razão primordial para tanto decorre da promulgação da Lei nº 15.600/2015, que alterou substancialmente os patamares incidentes sobre as multas tributárias previstas na legislação pernambucana, mais especificamente na Lei nº 11.514/1997. Assim, dado o efeito de retroatividade da lei tributária mais benéfica ao contribuinte previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, foram automaticamente reduzidas as multas impostas nos processos fiscais em trâmite à época da inovação legislativa, muitas vezes em mais da metade do valor inicialmente imputado, independentemente do mérito do lançamento. Por isso, considerar o valor das penalidades para aferir se os julgamentos foram favoráveis ao fisco ou ao contribuinte geraria evidentes distorções, uma vez que a alteração nas multas independia mesmo do conteúdo das decisões proferidas. Demais disso, haveria dificuldade na equiparação dos processos em tramitação quando da alteração legislativa com aqueles iniciados já na vigência da lei modificativa, nos quais a penalidade já teria sido aplicada de acordo com os patamares atualizados.

Igualmente, foi considerado como zerado o valor final em processos em que a exigência relativa a obrigações tributárias principais foi julgada improcedente e, em seu lugar, foi imputada multa por descumprimento de obrigação acessória: nestes casos, a imputação inicial – de descumprimento de obrigação tributária principal – foi plenamente desestimada, já que a aplicação da multa isolada se refere ao descumprimento de obrigações de fazer, e não de dar – ou, dito de outra maneira, à inobservância de deveres de colaboração, e não de pagamento. Além de conferir maior confiabilidade aos dados, o isolamento do valor do lançamento relativo ao tributo é congruente com a natureza jurídica diversa dos atos de constituição de crédito tributário e de aplicação de penalidade pecuniária, como anteriormente tratado.

Seguindo esta lógica, não foram considerados como submetidos a duplo grau de cognição os processos em que a instância revisional se cingiu a apreciar aspectos relativos à penalidade incidente no processo fiscal, dado o escopo do recurso interposto, já que, nestes casos, o crédito tributário relativo à obrigação principal foi analisado em única instância. Pelo mesmo motivo, foram tratados de igual forma processos em que, conquanto a última decisão formal tenha sido proferida por órgão de revisão, esta tenha se limitado a declarar o não conhecimento do recurso por qualquer motivo²¹. Assim, foram incluídas dentre as exigências fiscais sujeitas à apreciação em duplo grau somente aquelas em que o recurso incidiu sobre o crédito relativo à obrigação tributária principal e foi devidamente conhecido pela instância revisora.

De acordo com tais parâmetros, a passagem por duplo grau de cognição foi codificada como “sim”, ou 1, na matriz de dados, e a decisão de mérito em grau único foi identificada como “não”, ou 0. A identificação da presença de advogado na representação do polo passivo da exigência fiscal seguiu o mesmo padrão – “sim”, ou 1, para a presença, e “não”, ou 0, quando não verificada a ocorrência do elemento no processo pesquisado.

Finalmente, o tempo de tramitação do processo foi calculado a partir da data da impugnação do lançamento pelo contribuinte, ato através do qual é inaugurado o contencioso administrativo fiscal, como antes sustentado. O período compreendido entre esta data e a data da publicação da decisão definitiva foi convertido em meses completos, para facilitar a visualização do tempo de duração do processo e o agrupamento de dados para descrição estatística.

As variáveis independentes quantitativas contínuas e discretas – tempo de tramitação do processo e valor do original do crédito constituído em relação a obrigações tributárias principais – são consideradas em si próprias, para fins da análise por regressão logística. Em outras palavras, não há, pela natureza das variáveis e para tais finalidades, necessidade de desenvolvimento de código específico. Por outro lado, para a realização de análises estatísticas simples, os dados referentes a tais variáveis foram resumidos em categorias de interesse, também para melhor visualização e apreciação, como adiante demonstrado.

A sumarização dos dados referentes às variáveis pesquisadas, portanto, permite as análises do próximo capítulo.

²¹ Em tais situações, constam da amostra os processos identificados sob os seguintes tombos: 82/15-5; 1.286/12-9; 84/15-8; 612/17-0; 83/15-1; 911/18-6.

5.4. Sumário das variáveis adotadas no modelo

As variáveis da pesquisa são sintetizadas no quadro abaixo.

Tabela 2. Sumário das variáveis utilizadas no modelo.

VARIÁVEL	CATEGORIA	CODIFICAÇÃO	NATUREZA
Decisão favorável ao fisco	Dependente	Sim (1) / Não (0)	Catégorica dicotômica
Valor do crédito tributário discutido	Independente	Valor (R\$)	Quantitativa discreta
Tempo de duração do processo	Independente	Meses completos	Quantitativa contínua
Representação por advogado	Independente	Sim (1) / Não (0)	Catégorica dicotômica

Fonte: elaboração própria.

6. ANÁLISES DOS PROCESSOS E RESPECTIVAS DECISÕES INTEGRANTES DA AMOSTRA

6.1. Variável dependente: decisões favoráveis ao fisco e aos contribuintes

A variável dependente da pesquisa é de natureza categórica dicotômica, manifestada em duas hipóteses mutuamente excludentes – decisões favoráveis ao fisco e decisões não favoráveis ao fisco. Pela sua importância para o trabalho, merece os detalhamentos a seguir.

É interessante notar que, na amostra pesquisada, o crédito tributário originalmente lançado foi totalmente desconstituído em mais da metade dos casos, somando-se as decisões pela nulidade e pela improcedência integral do lançamento. Por outro lado, os valores de tributos lançados de ofício foram confirmados em sua totalidade pelas decisões definitivas em aproximadamente 1/3 dos processos constantes da amostra de 317.

Neste ponto, não é demais repisar que o corte efetuado a fim de caracterização da procedência total ou parcial do lançamento, ou a sua improcedência, considera somente a exigência referente aos tributos lançados, sem contar com a penalidade imputada e eventualmente modificada ou excluída. A partir destes parâmetros, a divisão das decisões revisionais do lançamento, por conteúdo do provimento, foi a seguinte:

Tabela 3. Conteúdo das decisões constantes da amostra.

DECISÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Procedência total	104	32,8%
Procedência parcial	53	16,7%
Improcedência	73	23%
Nulidade	87	27,4%

Fonte: elaboração própria.

Adotados os critérios anteriormente explanados para classificar as decisões como favoráveis ao fisco ou aos contribuintes, o resultado é de que as razões de impugnação foram ao menos majoritariamente providas na maioria dos provimentos estudados.

Tabela 4. Classificação das decisões constantes da amostra.

DECISÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Favorável ao fisco	135	42,6%
Favorável aos contribuintes	182	57,4%

Fonte: elaboração própria.

O duplo grau de cognição, como visto anteriormente, é um dos princípios informadores do processo administrativo tributário, a representar garantia do contribuinte de revisão das decisões proferidas no contencioso. Serve, igualmente, ao resguardo dos interesses da administração tributária, o que é reforçado pelas dilatadas hipóteses de reexame necessário na atual legislação processual fiscal pernambucana, após a reforma promovida pela Lei nº 16.566/2019. Neste ponto, é válido ressaltar que, na maior parte do período objeto de estudo, a remessa necessária, exclusive quanto a pedidos de restituição, era condicionada à existência de divergência na decisão colegiada de primeira instância, além da sua sujeição ao limite de alçada.

Apesar da importante garantia do duplo grau, são minoritários os processos pesquisados a sofrerem análise por órgão revisor (72 processos – 22,7% do total). É de se ressaltar, por oportuno, que a amostra aleatoriamente selecionada não compreendeu nenhum processo em que foi interposto e conhecido recurso especial. Demais disso, dentre os 72 processos revisados por órgão superior de julgamento, a decisão recorrida se manteve inalterada na considerável maioria dos casos (52 processos – 72,2% dos analisados em duplo grau). Dentre os processos submetidos à revisão em instância superior, também considerável maioria teve decisão definitiva favorável ao fisco (54 processos – 75% dos decididos em segunda instância), contrariando a tendência geral.

Dos números acima, percebe-se que a quantidade de reformas de decisões na instância revisora é inversamente proporcional à taxa de sucesso do fisco na última instância. Contrastando-se tais dados com os referentes à proporção geral de decisões favoráveis ao fisco (minoritária), surge a hipótese de que os contribuintes tendem a apresentar mais recursos do que a procuradoria estadual, de forma que a primeira instância de julgamento serviria como bom filtro para o controle de legalidade do lançamento, já que à representação estadual também cabe formular juízo desta natureza, dispensando o oferecimento de recursos quando convencida do acerto da decisão de piso. De toda forma, a pequena participação dos processos sujeitos a duplo grau de cognição na amostra impede que sofram análise mais profunda.

Assim, a análise por regressão logística a ser realizada, a fim de identificar a associação entre determinados fatores e as decisões definitivas, compreenderá indistintamente os processos decididos em todas as instâncias administrativas.

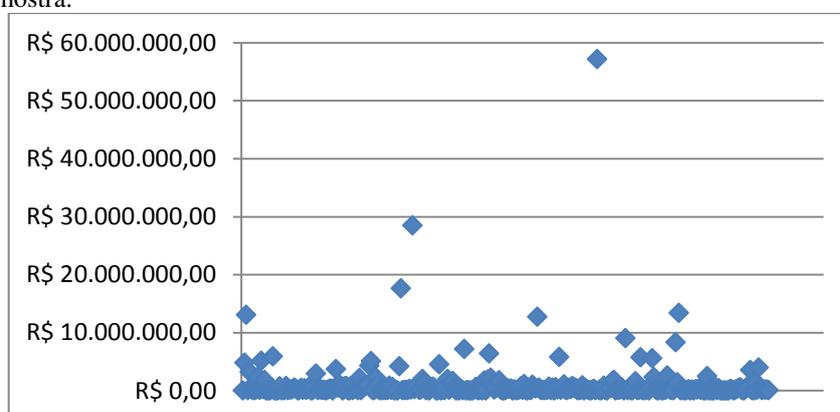
6.2. A primeira hipótese: o valor do crédito tributário impugnado influencia a decisão no processo administrativo fiscal

A primeira variável explicativa adotada no estudo é de natureza quantitativa discreta: o valor do crédito tributário originalmente constituído, limitado ao montante original lançado em referência a obrigações tributárias principais.

Dentre os processos fiscais constantes da amostra selecionada, o de menor valor original foi o identificado sob o nº 848/15-8, no qual se discutiu ICMS de R\$ 662,93 (seiscentos e sessenta e dois reais e noventa e três centavos). O de maior valor, por sua vez, foi o de nº 650/14-5, iniciado pela impugnação a lançamento de R\$ 57.117.458,39 (cinquenta e sete milhões, cento e dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e trinta e nove centavos).

A média aritmética dos valores discutidos nos 317 processos integrantes da amostra foi de R\$ 1.075.283,71 (um milhão, setenta e cinco mil, duzentos e oitenta e três reais e setenta e um centavos), enquanto a mediana – o valor localizado no centro de uma série de números – foi de R\$ 144.758,64 (cento e quarenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e oito reais e sessenta e quatro centavos). A razão da diferença pode ser visualizada no gráfico de dispersão abaixo.

Figura 2. Gráfico de dispersão dos valores dos tributos exigidos nos lançamentos discutidos nos processos integrantes da amostra.



Fonte: elaboração própria.

A tendência central de valores, bem identificada pela mediana, demonstra que são residuais os créditos de alto valor integrantes da amostra colhida. Neste caso, a mediana é ferramenta estatística robusta, já que afasta, para fins de análise, a influência de elementos que sejam muito dissonantes dos demais (EPSTEIN; MARTIN, 2014, p. 133), como, no caso, o processo fiscal de maior valor constante da amostra.

Interessante notar, a este respeito, como a mediana dos valores se aproxima do limite de alçada estabelecido para sujeição de decisões pela improcedência do crédito tributário ao reexame necessário. A conclusão, aqui, é de que a remessa obrigatória é potencialmente aplicável a uma considerável parcela dos processos decididos no âmbito do CATE/PE, o que pode ter reflexos na duração do contencioso administrativo fiscal.

A divisão por faixas de valores iniciais de tributos dentre os 317 processos cujas decisões constam da amostra é demonstrada na tabela abaixo.

Tabela 5. Divisão dos processos constantes da amostra por faixas de valores dos tributos lançados.

VALOR INICIAL	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Até R\$ 100 mil	137	43,2%
Entre R\$ 100 mil e R\$ 1 mi.	126	39,7%
Entre R\$ 1 mi. e R\$ 10 mi.	48	15,1%
Acima de R\$ 10 mi.	6	1,8%

Fonte: elaboração própria.

Parte da literatura jurídica, como anteriormente mencionado em tópico específico (v. item 3.7), defende a existência e a importância dos órgãos de revisão administrativa provocada do lançamento, dentre outras razões, com base no conhecimento específico detido pelos julgadores administrativos acerca da legislação tributária e dos fatos que ensejam a sua aplicação (MACHADO, 2009, p. 314). Com efeito, é consentâneo com o senso comum que o trabalho intensivo com uma mesma matéria leve a maior domínio do tema, com a possibilidade de análise mais aprofundada de questões específicas.

Por outro lado, são legítimas as dúvidas acerca do grau de imparcialidade dos órgãos do contencioso, visto que integram a estrutura da administração tributária: há, também neste sentido, recorrentes questionamentos a respeito da legitimidade dos votos de qualidade dos

juízes indicados pela respectiva Fazenda nos colegiados de composição mista em diversas unidades da Federação²².

Do mesmo modo, são frequentes as inferências de conflitos de interesses no preenchimento de cargos em órgãos julgadores por advogados de carreira indicados por entidades de classe, principalmente após a realização da denominada “Operação Zelotes”, deflagrada para investigar a existência de conluio entre agentes para o cometimento de crimes através do direcionamento de julgamentos no âmbito do CARF²³. Neste sentido, quanto à atividade do CARF, pesquisa empírica (SILVEIRA, 2019, p. 145) veiculou a seguinte conclusão parcial:

Indiferentemente do setor econômico, quando distribuímos as decisões por faixas de valores dos julgados identificamos uma tendência clara que desonera os contribuintes nas faixas de valores de processos mais elevados. Quanto maior o valor em disputa, maior é a possibilidade de decisão desfavorável ao fisco; e quanto menor o valor da disputa, maior a possibilidade de decisão favorável ao fisco. O valor dos processos e, consequentemente, o porte dos contribuintes influenciam as decisões das turmas de julgamento nas Seções.

Desta forma, considerações a respeito da persecução de finalidades dissonantes do interesse público nos órgãos do contencioso administrativo tributário fundamentariam a noção de que processos de maior valor tenderiam a ser julgados favoravelmente aos contribuintes.

Especificamente com relação ao CATE/PE, de outro lado, o preenchimento dos órgãos julgadores através de cargos de provimento efetivo em carreira própria dentro do grupo de cargos dos servidores destinados à atividade fim da administração tributária (art. 8º, II, Lei Complementar Estadual nº 107/2008) também é objeto de inquietação, com alvo até mesmo na estrutura remuneratória da carreira, ainda que nem sempre com o devido embasamento técnico²⁴. Ainda assim, tais razões podem levar a considerar a possibilidade de existência de certa postura conservadora do órgão de julgamento administrativo quanto a créditos de alto valor e de relevante repercussão na arrecadação estadual, mormente diante da possibilidade de provocação ao Judiciário pelo contribuinte cuja impugnação não tenha sido provida na esfera administrativa.

²² “Observatório do TIT: o insustentável voto de qualidade.” Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-o-insustentavel-voto-de-qualidade-14052020> Acesso em 01 fev. 2021.

²³ “O futuro do CARF depois da Operação Zelotes: em meio às investigações do escândalo de corrupção, especialistas reforçam a importância de fortalecer conselho administrativo, mas divergem sobre a estrutura ideal para evitar roubo e ingerência de empresas na decisão de multas bilionárias.” Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/o-futuro-do-carf-depois-da-operacao-zelotes/> Acesso em 01 fev. 2021.

²⁴ “Juiz recebe adicional para manter multas da Receita de Pernambuco.” Disponível em: <https://www.jota.info/justica/tribunal-de-pernambuco-concede-adicional-sobre-multas-05102015> Acesso em 01 fev. 2021.

Demais disso, a limitação de competência do órgão julgador para negativa de aplicação de ato normativo vigente por razões de inconstitucionalidade ou ilegalidade (art. 4º, § 10, Lei nº 10.654/1991) seria outro fator passível de interferência nas chances de as decisões relativas a processos de alto valor serem favoráveis ao fisco. Isso porque o órgão administrativo não pode deixar de confirmar lançamento efetuado com base em norma veiculada por lei de constitucionalidade questionável, ou mesmo acorde com dispositivo da legislação tributária que esclareça o alcance e significado do texto legal.

Nesta linha, dada a profusão de normas veiculadas em diplomas de hierarquia infralegal, inclusive em relação a obrigações atinentes à fruição de benefícios fiscais, é comum que equívocos cometidos pelo contribuinte gerem autuações de valor considerável, mesmo que sem base legal sólida, assim como há a assunção de posições jurídicas agressivas por parte de alguns obrigados tributários, em busca de posterior invalidação judicial das normas e dos atos de efeitos concretos nelas amparados.

A hipótese de que o valor do crédito tributário discutido influi nas decisões proferidas no contencioso pernambucano, seja em favor do fisco ou dos contribuintes, no entanto, não é confirmada pela análise por regressão logística realizada frente às decisões exaradas nos processos integrantes da amostra. O lançamento dos dados no *software* JASP retornou o seguinte resultado:

Tabela 6. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "valor inicial do ICMS".

	Coefficients				Wald Test		
	Estimate	Standard Error	Odds Ratio	z	Wald Statistic	df	p
(Intercept)	-0.357	0.120	0.700	-2.976	8.855	1	0.003
VAL. INICIAL ICMS	0.000	0.000	1.000	1.401	1.962	1	0.161

Note. FAV. FISCO level '1' coded as class 1.

Fonte: Elaboração do autor através do aplicativo JASP mediante análise de dados originais colhidos nesta pesquisa.

Para interpretação dos resultados da análise por regressão realizada, há que se recordar que, se o coeficiente é igual a 0, o seu exponencial será igual a 1, deixando as chances inalteradas.

No caso, como se pode notar, o coeficiente (“*estimate*”) apresenta valor zerado, fato que, em outras palavras, indica “a ausência de associação ou uma associação muito baixa, sem qualquer interferência nas chances de ocorrer o evento sob predição no modelo” (GOMES

NETO; BARBOSA; VIEIRA, 2019, p. 217). A conclusão é refletida nas razões de chance (“*odds ratio*”): o incremento de unidades no valor inicial do ICMS exigido tem efeito nulo (de 1 para 1) na chance de a decisão proferida ser favorável ao fisco.

Assim, o valor do crédito tributário não interfere nas chances de a decisão ser favorável ou desfavorável ao fisco. Não há aumento ou diminuição de chances de serem exarados provimentos favoráveis ao fisco ou aos contribuintes conforme incrementa o valor do crédito tributário discutido no processo.

Em conclusão, a refutação estatística da hipótese autoriza afirmar que o valor do crédito tributário discutido no processo administrativo não é determinante para o teor das decisões proferidas no CATE/PE.

6.3. A segunda hipótese: o tempo de tramitação influencia a decisão no processo administrativo fiscal

A variável explicativa correspondente ao tempo de tramitação do contencioso administrativo tem natureza quantitativa contínua, medida pela quantidade de meses completos decorridos entre o oferecimento da impugnação do sujeito passivo ao lançamento, marco inicial da fase contenciosa do trâmite administrativo tributário, e a decisão final proferida no processo na esfera administrativa.

A razoável duração do processo administrativo tributário é garantia constitucional do contribuinte sem, no entanto, a devida concretização, ainda que a celeridade no trâmite processual administrativo seja apontada pela doutrina como uma das razões a motivarem os contribuintes à opção pela via administrativa (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 122), como já mencionado.

A despeito de tudo isso, também conforme antes exposto, inexistente, no ordenamento jurídico nacional, prazo peremptório para a conclusão do processo administrativo tributário. Em outras palavras, o crédito tributário constituído pelo lançamento existe, sem que haja a sua constituição definitiva, enquanto perdurar o contencioso administrativo fiscal, independentemente do tempo de trâmite. Tal situação foge à regra da previsão de prazos quinquenais para o lançamento e para a execução fiscal do crédito inscrito em dívida ativa.

Por isso, mesmo na ausência de prazo preclusivo para a conclusão do trâmite, é de se considerar ser fora do padrão razoável a duração do processo administrativo tributário que ultrapassa 60 (sessenta) meses completos. A contagem do referido prazo ocorre a partir da data da impugnação do lançamento pelo contribuinte, já que este corresponde ao marco inicial

do contencioso administrativo, representado pela resistência formal oposta pelo contribuinte à pretensão fiscal veiculada. Igualmente, considera-se como data da conclusão do processo aquela em que publicada a decisão definitiva na esfera administrativa, ainda que a mesma se sujeitasse a recurso, finalmente não interposto pelo interessado sucumbente.

A legislação processual estadual, por sua vez, consolidada na Lei nº 10.654/1991, estabelece prazos para a prática dos atos no processo, considerados impróprios quando a competência para a sua expedição pertença a autoridades fiscais (art. 16).

Neste sentido, há previsão de prazos de 15 (quinze) dias para a prestação de informação fiscal (art. 44, § 2º), para oferecimento de recursos e contrarrazões (art. 14, II, “a” e “c”) e para a adoção de providências para as quais a lei não comine prazos específicos (art. 14, II, “d”). Os julgamentos em primeira instância, conforme o art. 71, II, devem ser realizados em 90 (noventa) dias contados da distribuição do processo e, os de segunda instância, em 60 (sessenta) dias (art. 73, II). Para a lavratura de acórdãos de decisões colegiadas, a lei estabelece (art. 18, *caput*) o prazo somado de 6 (seis) dias contados da sessão de julgamento. Igualmente, o prazo de 3 (três) dias é estabelecido para a publicação do acórdão, após a conferência pelos integrantes do colegiado (art. 18, p. único).

A realização de diligências diversas no processo e o tempo gasto para a determinação e prática de atos de expediente impede determinar o prazo máximo de trâmite de um processo no CATE/PE. Apesar disso, a análise dos dispositivos acima permite vislumbrar que, acaso cumpridos tempestivamente todos os atos e trâmites processuais, o contencioso administrativo fiscal, ainda que passasse pelas atuais três instâncias de julgamento, somente em situações excepcionais seria concluído após 12 (doze) meses completos.

Tais considerações fundamentam a elaboração da tabela a seguir, a respeito do tempo de duração dos processos constantes da amostra pesquisada.

Tabela 7. Duração dos processos constantes da amostra por faixas.

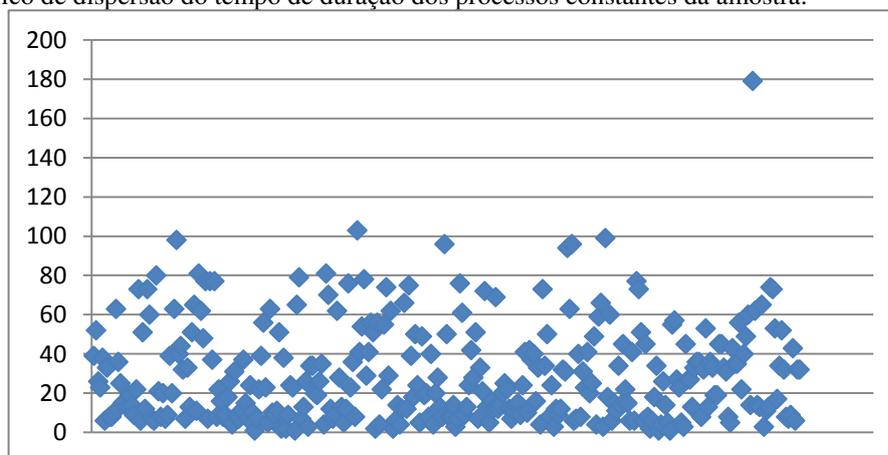
TEMPO DE DURAÇÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Até 12 meses completos	102	32,2%
Entre 12 e 60 meses completos	169	53,3%
Acima de 60 meses completos	46	14,5%

Fonte: elaboração própria.

A tabela autoriza anotar que, para cerca de 1/3 dos processos constantes da amostra, a decisão definitiva foi expedida de forma célere. Por outro lado, quantitativo considerável (14,5%) foi finalizado em tempo manifestamente exorbitante.

Na média, os processos administrativos tributários sujeitos à apreciação pelo CATE/PE constantes da amostra foram decididos em 29 meses completos. A mediana da série, por sua vez, encontra-se em 23 meses. A distribuição do tempo de tramitação dos processos integrantes da amostra pode ser visualizada no seguinte gráfico.

Figura 3. Gráfico de dispersão do tempo de duração dos processos constantes da amostra.



Fonte: elaboração própria.

Por outro lado, a comparação entre o tempo de tramitação dos processos constantes da amostra que foram decididos em instância única e os submetidos a duplo grau de cognição indica que, ao menos no período estudado, a primeira instância de julgamento representava o maior ponto de represamento dos feitos, dada a proximidade entre o tempo de tramitação médio nos dois grupos. Neste sentido, as decisões definitivas em instância única foram proferidas, em média, em 28,98 meses, enquanto a mediana da mesma série se encontra em 22 meses completos. Para os processos submetidos ao duplo grau, a média foi de 32,36 meses e a mediana foi localizada em 24,5.

No contencioso administrativo fiscal pernambucano, desta forma, as análises estatísticas realizadas demonstram que a celeridade na tramitação não é atributo comum a todos os processos, embora esteja presente em uma parcela. Em outros, no entanto, o tempo de duração exorbita qualquer parâmetro de razoabilidade. Tais fatores são acompanhados pela constatação de contínuo aumento no acervo de processos em trâmite no CATE/PE ao longo do quinquênio pesquisado (vide Tabela 1).

No contexto desta pesquisa, é possível apenas levantar hipóteses a respeito das causas para tanto, provavelmente derivadas da combinação de múltiplos fatores, a incluir um ou alguns destes: a excessiva litigiosidade das relações tributárias, a atitude processual protelatória por parte de alguns contribuintes e seus representantes, a quantidade de autuações fiscais manifestamente descabidas, o alto índice de anulações por vício formal de autos de infração e apreensão a ensejar novas autuações, o diminuto número de cargos providos de julgadores, o desempenho insatisfatório dos órgãos de julgamento, a insuficiente estrutura administrativa dos órgãos de apoio e a existência de falhas na legislação processual.

De toda forma, partindo dos dados concretos acerca da variação do tempo de duração dos processos administrativos tributários no CATE/PE, busca-se compreender se a maior ou a menor celeridade no trâmite processual são associáveis ao conteúdo das decisões proferidas. De certa maneira, investiga-se a existência de alguma espécie de priorização na resolução de processos que sejam favoráveis ao fisco ou aos contribuintes, uma vez que a celeridade processual, além de princípio informador, é tida mesmo como uma das principais razões de existir do contencioso fiscal, em face da possibilidade de solução mais rápida de controvérsias que desaguariam inevitavelmente no Poder Judiciário.

Há, neste sentido, autores mesmo a defender que o surgimento das estruturas revisionais do lançamento se deve ao interesse dos órgãos arrecadadores de satisfação mais rápida do crédito tributário (KOCH, 2012, p. 71-72). De tal ideia poderia ser extrapolada a noção de que os órgãos revisionais do lançamento, integrantes da estrutura organizacional fazendária, priorizariam a confirmação de créditos legitimamente constituídos, em detrimento do reconhecimento de direitos dos contribuintes em exigências indevidas. Em sentido similar, a onerosidade do prolongamento indefinido do trâmite processual para o contribuinte de boa fé (v. tópico 3.6) poderia incentivar o represamento de decisões extintivas de crédito tributário, com o fito de induzi-lo à regularização das obrigações contestadas.

Por outro lado, os danos à reputação dos órgãos do contencioso administrativo tributário, na esteira da “Operação Zelotes”²⁵, poderiam sustentar a ideia de que – em sentido contrário ao acima tratado – decisões favoráveis aos contribuintes fossem proferidas mais celeremente. Em tal contexto, a literatura trata mesmo da adoção de modelo protelatório no contencioso administrativo, a partir da noção de que a ineficácia na cobrança e execução de

²⁵ “Zelotes suspeita que fraude foi acertada em reuniões com conselheiros do Carf: ‘Tribunal da Receita’ receberia propinas de até R\$ 272 mil para apagar débito de R\$ 650 milhões”. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/08/zelotes-suspeita-que-fraude-foi-acertada-em-reunioes-com-conselheiros-do-carf.shtml> Acesso em 29 mar. 2021.

dívidas tributárias seria fator decisivo para o comportamento empresarial na gestão de passivos tributários, com o aumento do capital circulante, o menor custo de endividamento privado e mesmo com acréscimo patrimonial, todos decorrentes do não recolhimento de tributos e penalidades (SILVEIRA, 2019, p. 248-249).

Além da priorização aos interesses privados no contencioso, tal atitude geraria o efeito reflexo de prolongar processos passíveis de resolução em favor do fisco, de forma que o contribuinte irregular pudesse mesmo aproveitar programas de parcelamentos especiais. Frequentemente instituídos pelos entes federados, há estudos que concluem pela interferência de tais programas na disposição dos contribuintes de recolhimento espontâneo das suas obrigações (PAES, 2012, p. 361).

Tais considerações ensejaram o levantamento da hipótese de que o tempo de tramitação do processo influi no conteúdo das decisões proferidas no contencioso fiscal pernambucano. A operação logarítmica para explicação das decisões a partir da variável independente referente ao tempo de tramitação dos processos, no entanto, teve o seguinte resultado:

Tabela 8. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "meses completos".

	Coefficients				Wald Test		
	Estimate	Standard Error	Odds Ratio	z	Wald Statistic	df	p
(Intercept)	-0.059	0.179	0.942	-0.333	0.111	1	0.739
MESES COMPLETOS	-0.008	0.005	0.992	-1.709	2.922	1	0.087

Note. FAV. FISCO level '1' coded as class 1.

Fonte: Elaboração do autor através do aplicativo JASP mediante análise de dados originais colhidos nesta pesquisa.

Também neste caso, a hipótese de pesquisa é afastada pela análise por regressão logística. Ainda que o sinal do coeficiente (“*estimate*”) seja negativo – o que indicaria que o maior tempo de duração dos processos estaria associado a decisões não favoráveis ao fisco –, o valor da estimativa é muito próximo a zero. Considerando que, “quanto mais distante o coeficiente estiver de um, independente da direção, maior é o impacto de uma determinada variável independente sobre a chance da ocorrência do evento de interesse” (FERNANDES et al, 2020, p. 7), em sentido contrário, quanto mais próximo de zero, menor o impacto da variável explicativa na chance de ocorrência do evento.

Desta forma, o reflexo do coeficiente no exponencial demonstra que as chances de ocorrência do evento estudado (decisão favorável ao fisco) praticamente não variam de acordo com o número de meses que tenha durado o processo (vide coluna “*odds ratio*”, quase igual a 1). Não há, portanto, priorização da expedição de decisões com conteúdos específicos, assim como o alargamento do processo não está associado ao provimento ou não provimento das razões de impugnação.

Assim, de forma segura, é possível asseverar que o processo administrativo tributário em Pernambuco é de fato instrumento de garantia do contribuinte: as fases processuais e o exercício do contraditório não são suplantados por uma tramitação acelerada ou retardada dos feitos em prol de uma conclusão favorável a determinado interessado no processo. Antes, os atos processuais são praticados em vias da melhor resolução dos casos, independentemente do beneficiado final pela decisão, com a devida observância do devido processo legal.

Em conclusão, a refutação estatística da hipótese autoriza afirmar que o tempo de tramitação do processo administrativo não é determinante para o teor das decisões proferidas no CATE/PE.

6.4. A terceira hipótese: a representação do contribuinte por advogado influencia a decisão no processo administrativo fiscal

A variável explicativa ora trabalhada é de natureza categórica dicotômica, manifestada em duas hipóteses mutuamente excludentes – representação do contribuinte por advogado ou ausência de representação do contribuinte por advogado no processo.

Uma característica distintiva do processo administrativo em relação ao judicial (exceto em determinados procedimentos especiais) é a ausência de reserva de capacidade postulatória. Ao contrário do que prevê o art. 103 do CPC/2015 para o processo civil, neste sentido, não há obrigatoriedade, para o interessado no processo administrativo tributário, de se fazer representar por advogado habilitado.

Como antes mencionado, o caráter facultativo da representação por advogado no processo administrativo fiscal é atrativo para a contestação de lançamentos tributários na esfera administrativa (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 122), tanto pela redução de custos que acarreta para o interessado, quanto pela facilidade na exposição de razões de fato pelos administradores ou contadores das empresas que eventualmente constem no polo passivo da exigência fiscal.

Apesar disso, a Lei nº 10.654/1991 limita expressamente a advogados a prática de certos atos no processo, como a sustentação oral em órgãos colegiados (art. 95, *caput*), em norma de constitucionalidade questionável, considerando que um dos vértices do fundamento constitucional do processo administrativo tributário é o direito de petição do particular frente à administração. Neste ponto, é de se repisar, ademais, a relevância da defesa técnica na impugnação dos aspectos materiais do lançamento, ou seja, em relação – como antes exposto – aos vícios referentes ao elemento de motivo do ato constitutivo do crédito, em virtude da limitação da competência para agir de ofício dos órgãos de julgamento ressalvada à apreciação de nulidades formais dos autos de infração ou apreensão (art. 22, § 3º, Lei nº 10.654/1991).

A importância da defesa técnica no processo administrativo tributário, inclusive, ensejou o posicionamento de Geraldo Ataliba (1978, p. 133) pela obrigatoriedade de representação por advogado no contencioso fiscal:

Evidentemente, trata-se da prática de atos privativos dessa profissão jurídica; e o cunho parajudicial do Contencioso Tributário Federal, assim como as qualificações objetivamente processuais da forma de composição de contendas entre o Fisco e o contribuinte, não só recomendam, como exigem, a participação de advogados habilitados. [...] uma questão que antes não tenha sido instruída de forma contraditória e obediente a todos os princípios e estilos processuais, o que somente se pode assegurar, na plenitude, quando as partes no processo sejam representadas por advogados e o julgador também seja bacharel em direito.

No mesmo sentido, a imprensa especializada recentemente noticiou posição externada pelo Conselho Federal da OAB a favor da necessária assistência do contribuinte por advogado no processo administrativo fiscal, em nome da “paridade de armas” e do “caráter altamente especializado das discussões processuais e de mérito travadas no contencioso administrativo tributário”²⁶.

Além disso, é possível cogitar também da aplicabilidade de modelo estratégico para explicação do comportamento dos órgãos decisórios no processo administrativo tributário. De acordo com tal modelo teórico, utilizado para análise do comportamento judicial, os juízes buscariam, no exercício da sua função atender a um conjunto de preferências próprias de maneira estratégica – prudente, sofisticada – e não de forma direta (GOMES NETO, 2020, p. 242). Seriam, assim, constrangidos em sua preferência pela influência de atores políticos, de instituições externas ou mesmo de instituições internas ao órgão quando da tomada de decisões (GOMES NETO, 2020, p. 243).

²⁶ “OAB quer que presença de advogado em tribunal fiscal seja obrigatória.” Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-24/oab-presenca-advogado-corte-fiscal-seja-obrigatoria>> Acesso em 23 mar. 2021.

Em outras palavras, o modelo estratégico tem como pressuposto “a ideia de que os juízes constroem suas preferências pessoais a partir de racionalidades estratégicas sobre as prováveis reações de outros atores” (GOMES NETO, 2020, p. 243). Na hipótese ora tratada, assim, o elemento de constrangimento a influenciar a reação dos órgãos julgadores do contencioso administrativo seria a presença de advogado na assistência ao contribuinte no processo.

Talvez por estas razões, na pesquisa realizada, sem embargo do caráter facultativo, a representação por advogados regularmente habilitados para o exercício da profissão foi prestigiada pela considerável maioria dos interessados nos processos constantes da amostra, conforme tabela abaixo.

Tabela 9. Divisão dos processos na amostra a partir da representação do contribuinte por advogado.

ADVOGADO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Sim	228	71,9%
Não	89	28,1%

Fonte: elaboração própria.

Aqui, atrai atenção que a realização de defesa técnica por advogado no processo está fortemente vinculada ao acesso às instâncias recursais – enquanto a representação por advogados ocorre em aproximadamente 72% do total dos processos constantes da amostra, a parcela nos processos submetidos a duplo grau equivale a quase 98%. Pode-se especular, neste sentido, que o fato esteja conectado à forma de intimação das decisões proferidas no CATE/PE, efetivada por meio de publicação no Diário Oficial do Estado (art. 68, *caput*, Lei nº 10.654/1991).

Assim, para os processos submetidos a duplo grau de cognição na amostra colhida, a proporção da representação por advogados é manifestada conforme tabela abaixo.

Tabela 10. Divisão dos processos constantes da amostra de acordo com representação do contribuinte por advogado dentre os sujeitos a duplo grau de cognição.

ADVOGADO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Sim	70	97,2%
Não	2	2,8%

Fonte: elaboração própria.

A relevância da defesa técnica no processo administrativo tributário, ademais, pode ser visualizada pela taxa de sucesso dos contribuintes nas decisões em que os interessados contam com representação por advogado (Tabela 11), em comparação com o conteúdo do provimento exarado quando não haja tal representação (Tabela 12).

Tabela 11. Classificação das decisões proferidas nos processos constantes da amostra em que o contribuinte era representado por advogado.

FAVORÁVEL AO FISCO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Sim	89	39%
Não	139	61%

Fonte: elaboração própria.

Tabela 12. Classificação das decisões proferidas nos processos constantes da amostra em que o contribuinte não era representado por advogado.

FAVORÁVEL AO FISCO	QUANTIDADE	PERCENTUAL
Sim	46	51,7%
Não	43	48,3%

Fonte: elaboração própria.

Em síntese, a defesa técnica por advogados no contencioso administrativo tributário de Pernambuco é opção majoritária dos particulares. A assistência por causídico inscrito na Ordem, além de possibilitar o exercício de faculdades processuais privativas, como a realização de sustentação oral em sessões de julgamento colegiado, está estatisticamente vinculada ao acesso às instâncias revisionais das decisões proferidas no âmbito do CATE/PE.

Mais importante, a representação por advogado está associada às chances de sucesso na impugnação administrativa. Neste sentido, a análise por regressão logística dos provimentos constantes da amostra a partir da presença desta variável explicativa apresentou o seguinte resultado:

Tabela 13. Resultado da operação de análise por regressão logística com a variável explicativa "representação por advogado".

	Coefficients				Wald Test		
	Estimate	Standard Error	Odds Ratio	z	Wald Statistic	df	p
(Intercept)	0.067	0.212	1.070	0.318	0.101	1	0.751
ADVOGADO (1)	-0.513	0.252	0.599	-2.038	4.154	1	0.042

Note. FAV. FISCO level '1' coded as class 1.

Fonte: Elaboração do autor através do aplicativo JASP mediante análise de dados originais colhidos nesta pesquisa.

Aqui, o coeficiente (“*estimate*”) com sinal negativo indica que, presente a variável testada, a probabilidade de não ocorrência do evento pesquisado é maior do que a probabilidade de ocorrência, de forma que a chance será menor do que 1 (FERNANDES et al, 2020, p. 18). Ou seja: presente a variável “advogado”, diminuem as chances do evento “decisão favorável ao fisco” ocorrer. Neste caso, verificada a variável, as razões de chance do evento (“*odds ratio*”) são uma fração (599/1000) da chance de ocorrência do evento quando ausente a variável.

Assim, quando o contribuinte é assistido por advogado, as chances de a decisão definitiva ser favorável ao fisco representam 60% das chances de decisão favorável ao fisco ser exarada quando não há patrono constituído no processo pelo sujeito passivo da exigência fiscal.

Atrai atenção, ainda, a relevante significância estatística dos resultados alcançados, com o p-valor de 0.042.

Desta forma, é possível concluir que a presença de advogado na representação do contribuinte localizado no polo passivo da exigência fiscal influi nas decisões proferidas pelo CATE/PE.

6.5. Sumário dos resultados dos testes das hipóteses mediante regressão logística

Os resultados do teste das hipóteses de trabalho pelo método da análise por regressão logística são sintetizados no quadro abaixo.

Tabela 14. Sumário dos resultados da análise por regressão logística.

HIPÓTESE	RESULTADO
O valor do crédito tributário discutido influencia na decisão proferida	Não
O tempo de tramitação do processo influencia na decisão proferida	Não
A representação do contribuinte por advogado influencia na decisão proferida	Sim, aumentando as chances de sucesso do sujeito passivo na impugnação

Fonte: elaboração própria.

6.6. Resultados da pesquisa e resposta à pergunta de pesquisa

As análises foram efetuadas a partir de amostra de processos que se pretende representativa do universo pesquisado, tanto do ponto de vista matemático, quanto no aspecto lógico. Com isso, quer-se dizer que, ademais da sua seleção a partir dos parâmetros convencionados de índice de confiança de 95% e margem de erro de 5%, o próprio corte proposto para a seleção do universo da qual foi extraída a amostra e para a codificação da variável dependente e das variáveis explicativas buscou a melhor representação da atividade desempenhada pelos órgãos de julgamento no processo administrativo tributário pernambucano.

É oportuno ressaltar que a análise de amostra das decisões proferidas no âmbito do CATE/PE pode ajudar a explicar o conjunto das decisões no processo administrativo tributário de Pernambuco, mas não necessariamente extrapolar para o processo administrativo tributário em geral, a compreender outros órgãos, de outros entes federativos. As conclusões alcançadas podem servir, no entanto, como ponto de partida para a replicação de modelos e posteriores análises comparativas, a fim de determinação de semelhanças e diferenças entre estruturas diversas.

A pergunta que motivou a pesquisa foi a seguinte: quais elementos alheios às normas de incidência aplicadas nos lançamentos revisados são capazes de influenciar o conteúdo dos provimentos exarados no processo administrativo tributário pernambucano? Para solucionar o problema, foram elencadas as hipóteses de que o valor do crédito tributário, o tempo de

tramitação do processo e a representação do contribuinte por advogado seriam fatores associados ao conteúdo das decisões proferidas.

Aqui, cabe reiterar que o papel das hipóteses na pesquisa é sugerir explicações para o problema de pesquisa; quando bem elaboradas, podem ser verdadeiras ou falsas, à luz da verificação empírica (GIL, 2008, p. 41). A rejeição de hipóteses suscitadas, portanto, não invalida nem desqualifica o trabalho, mas, antes, é passível de gerar conclusões próprias e ensejar a formulação de novas hipóteses de trabalho para o aprofundamento do conhecimento sobre a temática pesquisada.

Na análise por regressão promovida, duas das hipóteses levantadas para fornecer a resposta à pergunta de pesquisa foram refutadas. Assim, de acordo com o estudo, o valor do crédito tributário discutido e o tempo de duração do processo administrativo tributário não são determinantes para o conteúdo das decisões definitivas proferidas pelo CATE/PE.

Segundo os testes efetuados, não há variação no conteúdo das decisões proferidas no contencioso fiscal estadual de acordo com o valor da exigência discutida, o que atesta a independência com que os órgãos julgadores desenvolvem a sua atividade, a despeito da inexistência de autonomia orgânica em relação à estrutura fazendária, da forma de provimento dos cargos integrantes do contencioso ou da limitação de competência concernente à análise de inconstitucionalidade de atos normativos.

Igualmente, a inexistência de variação no conteúdo das decisões conforme o tempo de duração do processo indica que, apesar da tramitação pouco célere de parcela considerável dos feitos constantes da amostra (conforme análise estatística descritiva realizada), não existe uma priorização de julgamentos que contenham um ou outro resultado. É dizer: o contencioso estadual não atua como instância meramente homologatória de créditos tributários com maior chance de recuperação, com represamento dos demais, para gerar incentivos de regularização de débito pelo contribuinte em face de demora na resolução do processo. De acordo com o teste da hipótese, tampouco atua no sentido inverso: não há priorização no fornecimento de decisões favoráveis aos contribuintes, com o retardo da constituição definitiva de créditos tributários.

A refutação das primeiras duas hipóteses de trabalho, neste sentido, parece respaldar a ideia de que a atividade é desempenhada de forma exclusivamente técnica pelos órgãos de julgamento administrativo em Pernambuco.

Por outro lado, sem embargo da ampla capacidade postulatória no contencioso administrativo, com o conseqüente caráter facultativo da assistência dos obrigados tributários

por advogados, a análise por regressão dos dados coletados atesta, com significância estatística considerável, a importância da representação profissional para o deslinde do processo.

O aumento das chances de sucesso dos contribuintes representados por advogados, neste sentido, demonstra a relevância da defesa técnica para esclarecimentos de fatos relativos às obrigações tributárias das quais originados os lançamentos impugnados, bem como para melhor discussão de questões de direito material tributário, principalmente se considerada a limitação da competência das instâncias julgadoras para agir de ofício no processo, ressalvada para o conhecimento de nulidades, ou vícios formais, dos atos administrativos tributários.

Tal constatação não implica negar que a possibilidade de defesa administrativa das próprias razões pelo contribuinte alvo de exigências fiscais é em tudo consonante com o fundamento constitucional do processo administrativo tributário, orientado em duplo vértice pelo direito de petição do particular frente a atos administrativos ilegais e pelo dever da administração de autotutela dos seus atos. O resultado do teste da hipótese, no entanto, indica que o exercício da faculdade de se fazer representar por advogado garante aos obrigados tributários maiores possibilidades de garantia dos seus direitos.

Assim, a pergunta de pesquisa proposta é respondida da seguinte maneira: a partir de amostra coletada de processos definitivamente julgados no quinquênio 2015-2019, pode-se afirmar que, ao contrário do valor do crédito tributário discutido e do tempo de duração do processo, a assistência do contribuinte por advogado influi nas decisões proferidas pelo CATE/PE, visto que, conforme estatisticamente aferido, aumenta as chances de sucesso da impugnação ao lançamento.

A resposta não é exaustiva ou definitiva, e é passível de refutação ou complementação a partir de nova pesquisa com o banco de dados construído. Os dados coletados, resumidos e analisados permitem formular e testar novas hipóteses, assim como incentivar a coleta de outros dados de interesse e efetuar estudos comparativos com outras instituições de escopo similar, ou mesmo entre períodos de tempo diferentes dentro do próprio órgão pesquisado.

O trabalho avança, neste sentido, no conhecimento acerca do efetivo funcionamento do contencioso fiscal, para além de teorizações e estudos prescritivos ou normativos sem base fática comprovada. Permite, portanto, a identificação dos pontos de estrangulamento do contencioso administrativo tributário em Pernambuco, a fim de oferecer soluções para que a atividade desempenhada tenha a efetividade possível no exercício do controle de legalidade dos atos constitutivos de crédito tributário.

A este respeito, pode ser indicada a necessidade de dinamização do processo administrativo, com a possível modificação da legislação processual, com o fito de contribuir para a celeridade do trâmite – seja, por exemplo, com a supressão ou limitação de hipóteses de reexame necessário de decisões, seja com a revisão da competência atribuída aos órgãos colegiados para análise de procedimentos sem natureza contenciosa, como o de consulta fiscal.

Igualmente, a conclusão pelo desempenho da atividade de forma eminentemente técnica, não influenciada pelo valor dos créditos tributários discutidos ou pelo tempo de tramitação de cada processo, reitera a importância da independência dos órgãos julgadores, ainda que integrantes da estrutura fazendária, assim como da transparência no exercício da função de revisão do lançamento. Tais itens são pressupostos para que o processo administrativo fiscal estadual seja, de fato, como desejável, instrumento “de extrema utilidade para a concretização da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte” (TORRES, R., 1999, p. 83), assim como para o aperfeiçoamento dos créditos tributários legítimos tornados exequíveis com a conclusão da fase administrativa.

Neste sentido, a demonstração empírica da independência dos órgãos julgadores do processo administrativo tributário pernambucano contribui para asseverar a qualidade institucional dos órgãos integrantes do CATE/PE. De fato, a ausência de associação entre os valores dos créditos discutidos e as decisões proferidas é indicativa de que o contencioso administrativo tributário estadual é ambiente de solução técnica de litígios de natureza tributária, e não de mera homologação de créditos constituídos ou, por outro lado, de privilégios e favores a grandes contribuintes.

Da mesma forma, a inexistência de associação entre o tempo de duração dos processos e o conteúdo das decisões é evidência do caráter garantístico do processo administrativo tributário em Pernambuco: afinal, não há supressão das garantias processuais dos contribuintes a fim de que decisões favoráveis ao fisco sejam proferidas de forma mais célere.

Finalmente, embora longe de representar crítica ao caráter facultativo da representação por advogado no processo administrativo, derivado da constitucionalização de importantes deveres da administração no exercício das suas competências, a confirmação da hipótese de que a assistência do contribuinte por profissional especializado aumenta as suas chances de sucesso na impugnação administrativa serve para valorizar a característica dialética do contencioso fiscal.

O retorno do teste da hipótese, desta forma, reforça a importância da correta exposição da matéria jurídica pelos sujeitos passivos nas relações tributárias, dada a complexidade inerente ao sistema. Fundamenta, ademais, a adoção de medidas que incentivem a maior integração dos advogados ao processo, notadamente com a facilitação dos meios para que participem da formação do convencimento dos órgãos julgadores – por exemplo, com a possibilidade de realização de sustentações orais de forma remota, especialmente relevante no caso da representação de contribuintes sediados em locais afastados da sede do CATE/PE.

É indício, ademais, da aplicabilidade de modelos teóricos normalmente adotados para explicação do comportamento judicial para estudo do comportamento institucional dos órgãos do contencioso administrativo tributário, diante da possibilidade de associar o modelo estratégico ao comportamento dos órgãos julgadores diante da presença de advogados no processo.

Os resultados são importantes subsídios para decisões da administração tributária e dos contribuintes de Pernambuco acerca de questões relacionadas ao processo administrativo tributário.

7. CONCLUSÃO

A pesquisa efetuada partiu da exposição da metodologia e da estratégia de pesquisa adotadas, com a caracterização da sua natureza empírica, em face da exigência de dados como fonte primária para permitir o conhecimento de determinado aspecto da realidade, objeto do trabalho. Por esta razão, algumas linhas foram despendidas com a descrição do que se entende como pesquisa empírica quantitativa em direito, abordada em algumas das suas facetas.

O método escolhido para teste das hipóteses que serviram para responder à pergunta de pesquisa foi o da análise por regressão logística, que é adequado para o trabalho com variáveis dependentes dicotômicas – no presente trabalho, a variável dependente foi o conteúdo da decisão, favorável ou desfavorável ao fisco. A regressão logística, neste sentido, corresponde à operação logarítmica que, a partir dos dados coletados, retorna o peso das variáveis explicativas na predição do evento estudado e, quando há capacidade das mesmas para interferir na variável dependente, estima as chances de o evento ocorrer quando presente ou ausente a variável independente testada.

A partir disto, foi apresentada a justificativa para a realização do trabalho, baseada na importância de conhecer empiricamente determinadas características das decisões proferidas no processo administrativo tributário, diante da sua relevância como instrumento de controle de legalidade da atividade administrativa tributária e como garantia de direitos fundamentais dos contribuintes.

O problema de pesquisa, neste sentido, é referente à existência de associação entre certos fatores e o conteúdo das decisões proferidas pelo CATE/PE. Visando a descobrir se há elementos estranhos às normas tributárias de incidência aplicadas em cada lançamento que possam influenciar no conteúdo da decisão definitiva no processo administrativo tributário, foram testadas as hipóteses de serem determinantes para que as decisões fossem favoráveis ao fisco ou aos contribuintes: o valor do crédito tributário discutido, o tempo de tramitação do processo e a representação do sujeito passivo por advogado.

A delimitação do problema de pesquisa e das hipóteses elencadas para a sua solução ensejou a realização de estudos dogmáticos e teóricos a respeito de alguns aspectos do direito processual administrativo tributário, necessários para embasar a fixação e a adoção de recortes relativos às hipóteses e às variáveis de pesquisa.

Assim, o capítulo iniciou pelo estudo do procedimento administrativo preparatório do lançamento, de caráter inquisitorial, integrante do ato resultante em seu aspecto formal. A

análise do procedimento serviu, também, para a delimitação conceitual do procedimento administrativo tributário, para posterior contraste com o instituto do processo administrativo tributário e com procedimentos fiscais específicos.

O exame do procedimento foi seguido da análise do lançamento tributário em linhas gerais, definido como o ato administrativo constitutivo do crédito tributário derivado da ocorrência de fato imponível de obrigação principal. Neste aspecto, abordou-se a problemática da existência de “autolancamento” e da configuração do lançamento por homologação no direito tributário brasileiro, ambas as figuras relacionadas a deveres dos contribuintes de antecipação de cálculo e pagamento de tributo, que, não cumpridos a contento, ensejam o lançamento de ofício de competência da autoridade fiscal. É o que ocorre, por exemplo, no caso do ICMS, tributo cuja exigência, contestada administrativamente, originou os processos dos quais advieram as decisões analisadas na pesquisa.

Por conta disto, discorreu-se sobre a característica do lançamento, atualmente, de ato praticado no exercício de função de controle, normalmente a ensejar a aplicação concomitante de penalidade. Dada a comum veiculação de ambos os atos – constitutivo de crédito e de imposição de multa – em um mesmo instrumento, normalmente denominado de auto de infração, procedeu-se à diferenciação teórica entre o lançamento e o seu veículo de exteriorização, o que posteriormente teve efeitos na composição dos dados analisados no trabalho.

Considerando que as decisões no processo administrativo tributário representaram o material de análise do trabalho desenvolvido, e que o referido processo tem início com a impugnação, pelo contribuinte, de exigência fiscal sofrida, passou-se a examinar a natureza diversa dos possíveis vícios do lançamento tributário, que correspondem ao objeto da defesa administrativa.

A investigação teórica, neste diapasão, subsidiou posteriores considerações, relevantes para o estudo de parte das variáveis explicativas utilizadas, como a duração do processo e a representação do contribuinte por advogado. Permitiu, ademais, o estabelecimento de critérios para a codificação da variável dependente adotada, através da configuração do que se classificou como decisões não favoráveis ao fisco para os fins propostos.

Neste ponto, concluiu-se que um único lançamento tributário pode representar, na verdade, diversos lançamentos, já que reportáveis a fatos geradores diferentes, motivo pelo qual se permite a parcial anulação ou confirmação dos créditos tributários nas instâncias revisoras. Da mesma forma, através da dissecação teórica do ato administrativo, foi possível

identificar que as nulidades (formais) do lançamento se encontram nos elementos do ato não compreendidos no de motivo – que corresponde, portanto, ao espaço proibido para a atuação de ofício dos órgãos julgadores no processo administrativo tributário. Foram analisados, por fim, os efeitos gerados pela expedição de decisões administrativas que reconheçam a existência de vícios formais ou materiais no lançamento.

Em seguida, foram definidos os conceitos necessários ao exame do processo administrativo tributário, finalmente considerado como instrumento de autotutela administrativa marcado pelo contraditório, desencadeado por particular no exercício do seu direito de petição de fulcro constitucional e em tudo submetido ao devido processo legal. Em seguida, foram descritas as fases do contencioso administrativo fiscal, dividido na fase postulatória, saneadora, instrutória e decisória. Foram, ademais, detalhados aspectos relativos a cada uma das fases, como a produção de provas no curso do contencioso, bem como a configuração do duplo grau de cognição.

O reconhecimento dos efeitos da decisão definitiva no processo administrativo tributário, caracterizada como ato administrativo que confirma, modifica ou exclui do mundo jurídico o ato de lançamento, serviram igualmente como subsídio de análise. Neste sentido, dada a previsão de que a decisão imutável na esfera administrativa é condição para a inscrição em dívida ativa do débito afinal reconhecido e, conseqüentemente, para exequibilidade do crédito tributário, foram estudados os efeitos da permanência no tempo do processo administrativo, marcado por um hiato entre a previsão de prazo preclusivo para a constituição do crédito (prazo decadencial) e para a execução de dívida decorrente de crédito definitivamente constituído (prazo prescricional).

Nesta linha, foi examinada a norma que prevê a razoável duração do processo, duplamente vertida entre regra e princípio, e a sua aplicabilidade ao processo administrativo tributário. Aqui, foram analisadas potenciais soluções para a concretização da norma constitucional, que motivou a posterior coleta de dados referentes à duração do contencioso administrativo fiscal em Pernambuco, a fim de analisar, na prática, o grau de celeridade com que são proferidas as decisões definitivas nos processos.

Desta forma, afirmativas constantes da literatura jurídica acerca da suposta celeridade no trâmite do processo administrativo tributário, que configuraria elemento de interesse para subsidiar a escolha pelo contribuinte da via administrativa para a impugnação do lançamento, ensejaram a criação de tópico para tratar das vantagens da litigância administrativa, além das vedações e possibilidades da concomitância entre os processos administrativos e judiciais

tributários. Dentre elas, foi enfatizado o caráter técnico das decisões administrativas, exaradas por órgãos nos quais predominaria bom nível de conhecimento específico sobre as matérias discutidas. Outro dos motivos elencados foi a menor onerosidade da via administrativa, para a qual influi o caráter facultativo da assistência do contribuinte por advogado no processo.

O capítulo seguinte foi dedicado ao exame da estrutura do CATE/PE e da competência decisória dos seus órgãos, responsáveis pela expedição das decisões nos processos que compuseram o universo pesquisado. Neste ponto, além das descrições referenciadas aos textos legais aplicáveis, foi analisada criticamente a distribuição da competência na legislação estadual.

Em seguida, foi demonstrada a distribuição, por espécie de processo, dos feitos constantes do acervo do CATE/PE nos anos sobre os quais recaiu a pesquisa. Foi mencionada, ainda, a participação dos impostos de competência estadual na arrecadação pernambucana. Tais dados serviram para embasar o corte adotado no universo de processos nos quais houve decisão definitiva proferida entre 2015-2019 pelo CATE/PE, descrito no capítulo seguinte.

Os dados que permitiram as análises realizadas foram extraídos de um universo de 1.785 processos, todos classificados como autos de infração ou apreensão referentes a obrigações de ICMS, excluídos os que não veiculavam lançamentos decorrentes de obrigações tributárias principais – ou seja, imputavam apenas multas derivadas do descumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes. Da população de interesse, foi extraída amostra aleatória de 317 processos, número calculado a partir de índice de confiança de 95% e margem de erro de 5%, padrões para pesquisas em ciências sociais.

A análise exploratório-descritiva foi iniciada com coleta dos dados relativos ao valor original do lançamento discutido em cada um dos processos constantes da amostra, excluindo-se os valores referentes a multas e juros. A partir destes montantes, as decisões foram codificadas como favoráveis ao fisco, quando confirmassem o crédito totalmente ou em sua maior parte, e desfavoráveis, quando anulassem o lançamento indistintamente por vícios formais ou materiais, em valor maior ou igual a 50% do total originalmente exigido. Foram coletados, ainda, dados acerca do tempo de tramitação dos processos (contado entre a data da impugnação e a data da publicação da decisão definitiva), da presença de advogado na assistência ao sujeito passivo e das instâncias administrativas pelas quais tenham passado os processos.

Os referidos dados foram objeto de análises estatísticas descritivas a fim de resumí-los, agrupá-los e melhor apresentá-los. Neste sentido, foi demonstrada a divisão, nas decisões

dos processos constantes da amostra, entre lançamentos julgados totalmente procedentes, parcialmente procedentes, improcedentes e nulos, assim como a divisão de acordo com o critério proposto para codificação da variável dependente (decisões favoráveis ao fisco e decisões favoráveis aos contribuintes).

Foram analisados, ainda, os quantitativos e características de processos sujeitos a duplo grau de cognição e a distribuição do valor dos créditos em cada processo na amostra, posteriormente agrupados em quatro faixas de valores. O mesmo procedimento foi adotado para a demonstração do tempo de tramitação dos processos da amostra, segregados em três faixas de duração e analisados em sua média e mediana. A conclusão do capítulo ocorreu com a análise estatística da representação dos contribuintes por advogado nos processos, inclusive quanto à frequência da apresentação de recursos e a taxa de sucesso das impugnações.

No mesmo capítulo, o trabalho foi finalizado com a realização da análise por regressão logística para teste das hipóteses levantadas com a finalidade de responder à pergunta de pesquisa. A primeira hipótese, que buscava identificar a associação entre o valor do crédito tributário discutido e o conteúdo da decisão no processo, foi estatisticamente refutada. O resultado da regressão, assim, foi de que o valor do crédito tributário não é determinante para que a decisão seja favorável ou desfavorável ao fisco nos processos.

A hipótese relativa à influência do tempo de tramitação do processo no conteúdo da decisão proferida também foi rejeitada estatisticamente: não há diferenças significativas nas chances de a decisão ser favorável ao fisco ou aos contribuintes conforme varia a duração do contencioso administrativo fiscal.

Por outro lado, a terceira hipótese proposta foi confirmada: a presença de advogados na representação dos contribuintes constantes do polo passivo das exigências fiscais revisadas pelo CATE/PE aumenta as chances de que tenham sucesso no julgamento administrativo. Neste caso, presente o advogado na assistência do sujeito passivo, a chance de que a decisão proferida seja favorável ao fisco equivale a aproximadamente 60% da chance de que seja exarada decisão da mesma natureza quando o contribuinte não se faça representar por causídico. De acordo com o teste realizado, o resultado tem considerável significância estatística.

Os resultados obtidos permitiram afirmar, em resposta à pergunta de pesquisa, que, ao contrário do valor do crédito tributário e do tempo de tramitação do processo, a presença de advogado na representação do contribuinte está associada ao conteúdo da decisão proferida, aumentando as chances de sucesso do impugnante no processo administrativo tributário.

Os resultados, portanto, indicam que as decisões são proferidas de forma técnica, sem que haja priorização de provimentos relacionada aos valores de tributo originalmente exigidos, e sem que sejam exaradas mais celeremente decisões em um ou outro sentido. Há, assim, evidência empírica da qualidade institucional e da independência funcional do CATE/PE, que não desempenha suas atividades com viés favorável aos interesses da arrecadação, nem, por outro lado, em prol de grandes contribuintes. Não se trata, assim, de órgão efetivamente julgador de “pequenas causas”, mas mero homologatório de créditos relevantes, ou tampouco, de outra mão, ambiente de exercício de influências indevidas de interesses corporativos significativos.

O resultado de que o tempo de tramitação do processo não está associado a decisões favoráveis ou desfavoráveis ao fisco demonstra, por sua vez, o caráter garantista do processo administrativo tributário pernambucano. Não há aceleração (ou retardo) indevida das fases do processo a fim de gerar determinado provimento: o devido processo legal, especialmente na sua faceta do contraditório, é privilegiado pelo regular andamento dos feitos, sem que o direito de defesa seja prejudicado pelo atropelamento de determinadas fases processuais, já que não há associação entre a celeridade na conclusão do trâmite e o conteúdo da decisão proferida.

A importância da formulação de defesa técnica para o processo, conquanto facultativa, é igualmente demonstrada pela análise. Interessa notar, neste ponto, que tal constatação é passível de extrapolação das questões técnicas já suscitadas – a importância da capacitação profissional para discussão do direito material tributário, a limitação de competência dos órgãos julgadores para atuar de ofício apenas em relação a vícios formais do lançamento, a existência de prerrogativas processuais privativas a advogados. Neste sentido, o resultado do teste realizado é indicativo da possibilidade de aplicabilidade do modelo teórico estratégico, comumente utilizado para a análise do comportamento judicial, à atividade judicante, mas não jurisdicional, desempenhada no contencioso administrativo tributário, ainda que seja necessário o aprofundamento de estudo desta natureza para confirmação da hipótese.

As conclusões alcançadas, extraídas de amostra de dados representativos da atividade desempenhada pelo CATE/PE, intentam explicar o conjunto das decisões proferidas no órgão, sem que tenham aptidão para ser extrapoladas para o processo administrativo tributário em geral.

Os dados coletados podem servir para levantar novas hipóteses a fim de complementar a resposta fornecida ao problema de pesquisa, além de subsidiarem a identificação e posterior solução dos pontos de estrangulamento do contencioso administrativo fiscal.

Os resultados alcançados, por sua vez, viabilizam a realização de análises comparativas em relação a outros órgãos de julgamento, bem como para subsidiar decisões processuais a cargo da administração tributária e dos contribuintes pernambucanos.

A pesquisa permite perceber, neste ponto, a necessidade de conferir maior celeridade ao processo administrativo, o que pode ser alcançado através de revisões da legislação acerca da competência decisória dos órgãos julgadores, bem como de entraves à dinâmica do processo, como as dilatadas hipóteses de reexame necessário das decisões de primeira instância.

Em outro sentido, o reconhecimento do caráter técnico das decisões proferidas reforça a importância da independência e da transparência da atividade dos órgãos julgadores revisionais do lançamento, fundamentais para que o contencioso fiscal seja ambiente de garantia dos direitos dos contribuintes, assim como de aperfeiçoamento dos créditos legitimamente constituídos.

Ainda, os resultados alcançados enfatizam a relevância da participação de advogados no convencimento dos órgãos julgadores, o que valoriza o nível da discussão jurídica e viabiliza a implantação de medidas adicionais tendentes a favorecer a maior integração dos patronos dos contribuintes ao processo, como a facilitação de meios adicionais para a realização de sustentações orais em sessões de julgamento de órgãos colegiados.

O trabalho contribui, portanto, para o conhecimento do real funcionamento do contencioso administrativo tributário em Pernambuco, com a possibilidade de melhor identificação dos problemas a serem resolvidos e dos méritos a serem reforçados, para além da mera teoria e de opiniões sem embasamento empírico.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência da norma tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal. **Revista de informação legislativa**, Brasília/DF, ano 15, n. 58, p. 123-138, abr./jun. 1978.

_____. Recurso em matéria tributária. **Revista de informação legislativa**, Brasília/DF, ano 25, n. 97, p. 112-132, jan./mar. 1988.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BENEGAS, M.; MONTEIRO, M. V. L.; VALE, E. M. G. Uma investigação sobre a concordância entre as decisões de 1ª e 2ª Instância Proferidas pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília/DF, v. 10, n. 2, p. 225-244, maio/ago. 2019.

BITTAR, Djalma. Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 18-22, set./2001.

BORBA, Bruna Estima. **A decadência do direito de lançar em vista da ocorrência de vícios formais na constituição de créditos tributários**: uma abordagem relativa à igualdade na relação jurídica tributária. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife/PE, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em: 21 ago. 2019.

_____. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte [...]. Brasília: Presidência da República, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal [...] e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 04 ago. 2020.

_____. **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: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 13 nov. 2020.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Brasília: Presidência da República, 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869impressao.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 13 nov. 2020.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuintes para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.** Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>> Acesso em 01 fev. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 11.** Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **Recurso Especial nº 436.228/MG. TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL - CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO.** 1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Recurso especial improvido. Relatora: Min. Eliana Calmon, 06 de maio de 2004. Disponível em: <

https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=436228> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: < https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf> Acesso em 01 fev. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124/SC**. Constitucional. Tributário. Norma do Estado de Santa Catarina que estabelece hipótese de extinção do crédito tributário por transcurso do prazo para apreciação de recurso administrativo fiscal. Constituição do Estado, art. 16. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 4º. Alegada violação do art. 146, III, b, da Constituição. [...] Relator Min. Joaquim Barbosa, 17 de abril de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=586937>> Acesso em: 04 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1963]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>>. Acesso em: 05 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 429**. A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2009]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4262> Acesso em: 13 nov. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 21**. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1964]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1255>> Acesso em: 13 nov. 2020.

BREYNER, Frederico Menezes. O prazo de 360 dias para prolação de decisões no processo administrativo tributário federal: propostas interpretativas do art. 24 da lei 11.457/2007. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 217, p. 7-16, out./2013.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes; LASCANE NETO, Felipe. A razoável duração do processo administrativo-tributário e sua eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente ou preempção. **Revista jurídica**, Curitiba, v. 1, n. 46, p. 204-234, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTRO, Alexandre Samy de. O método quantitativo na pesquisa em direito. In: MACHADO, Máira Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 39-82.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER; Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CINTRA, Carlos César Sousa. O exercício, pelo Poder Executivo, de função administrativa tributária, à luz do art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 34.1, p. 39-50, jan./jun. 2014.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de direito administrativo**. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. V. 1.

EPSTEIN, Lee; MARTIN, Andrew. **An introduction to empirical legal research**. Oxford: Oxford University Press, 2014.

FERNANDES, Antônio Alves Tôrres; FIGUEIREDO FILHO, Dalson Britto; ROCHA, Enivaldo Carvalho da; NASCIMENTO, Willber da Silva. Leia este artigo se você quiser aprender regressão logística. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 28. n. 74, e006, jun./2020.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES NETO, José Mário Wanderley; BARBOSA, Luís Felipe Andrade; VIEIRA, Jorge Luiz Gonzaga. Explicando decisões: as aplicações da análise por regressão logística (logit) no estudo do comportamento judicial. **Direito Público**, v. 15, n. 82, jan./2019.

GOMES NETO, José Mário Wanderley. Como decidem os juízes? Comparando os modelos formais explicativos do comportamento judicial. **Revista Estudos Institucionais**, v. 6., n. 1., p. 228-255, jan./abr. 2020.

HARTMANN, I. A. M.; FERREIRA, L. DA S.; REGO, B. D. DA S. Deferência ao fiscal da lei? A probabilidade de sucesso do PGR nas ações diretas de inconstitucionalidade. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, v. 3, n. 1, 31 jan. 2016.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IGREJA, Rebecca Lemos. O Direito como objeto de estudo empírico: o uso de métodos qualitativos no âmbito da pesquisa empírica em Direito. *In*: MACHADO, Maíra Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 11-38.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. **A razoável duração do processo**. Salvador: JusPodivm, 2009.

LEVIN, Jack; FOX, James Alan; FORDE, David. R. **Elementary Statistics in social research**. 12th ed. Pearson Education, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Processo tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MARIEN, Sofie; HOOGHE, Marc. Does political trust matter? An empirical investigation into the relation between political trust and support for law compliance. **European Journal of Political Research**. v. 50, p. 267-291, 2011. Disponível em: <<https://doi.org/10.1111/j.1475-6765.2010.01930.x>> Acesso em: 22 mar. 2021.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 19ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2017.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira; PIMENTEL, João Otávio Martins. Contencioso administrativo tributário federal no Brasil: o que esperar do CARF depois da Operação Zelotes? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 69, p. 161-182, jul./dez. 2016.

PAES, Nelson Leitão. O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos contribuintes. **Revista Economia**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 345-363, maio/ago. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PERNAMBUCO. **[Constituição (1989)]**. Constituição do Estado de Pernambuco. Promulgada em 05 de outubro de 1989. Recife: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: <<https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=4937&tipo=TEXTUALIZADO>> Acesso em: 01 fev. 2021

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 15 de dezembro de 2000.** Altera o parágrafo único do artigo 247, da Constituição Estadual de Pernambuco, e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa, 2000. Disponível em <<http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=1429>> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991.** Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Recife: Governo do Estado, 1991. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm> Acesso em: 13 nov. 2020.

_____. **Lei nº 11.904, de 22 de dezembro de 2000.** Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado-CATE e dá outras providências. Recife: Governo do Estado, 2000. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2000/Lei11904_2000.htm> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 15.683, de 16 de dezembro de 2015.** Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram. Recife: Governo do Estado, 2015. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15683_2015.htm> Acesso em 01 fev. 2021.

_____. **Lei nº 16.566, de 25 de abril de 2019.** Altera a Lei nº 10.654, de 27 de novembro de 1991, que dispõe sobre o processo administrativo-tributário, a fim de aperfeiçoar as regras de tramitação do processo administrativo-tributário estadual e dá outras providências. Recife: Governo do Estado, 2019. Disponível em: <<https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=1&numero=16566&complemento=0&ano=2019&tipo=&url=>>> Acesso em: 01 fev. 2021.

_____. **Projeto de Lei Ordinária nº 641/2015.** [...] Projeto de Lei que dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado e disciplina os órgãos e cargos que o integram. [...]. Recife: Governo do Estado, 2015. Disponível em: <<http://www.alepe.pe.gov.br/proposicao-texto-completo/?docid=C7DEA39C43EBC95C03257F0400140DA4&tipoprop=>>> Acesso em: 01 fev. 2021.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A prescrição intercorrente no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 71, p. 119-127, ago./2001.

RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. **Tribunal Administrativo Tributário do Estado - TATE:** a eficácia das suas decisões junto aos Juízes das Varas da Fazenda Pública do Estado de Pernambuco. 2004. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Gestão Pública, Universidade Federal de Pernambuco, Recife/PE, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018.

ROSENBLATT, Paulo; PEREIRA, Juliana Studart. Mudança de critério jurídico no curso o processo administrativo tributário (art. 146 do CTN) e as implicações do art. 24 da LINDB. *In*: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter (coord.). **30 anos da Constituição Federal de 1988**: uma nova era na tributação? Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. p. 705-727.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária**: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2ª ed. Lisboa: Lex, 2000.

_____. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

_____. **Princípios do contencioso tributário**. Lisboa: Fragmentos, 1987.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 64.152, de 22 de março de 2019**. Organiza a Secretaria da Fazenda e Planejamento e dá providências correlatas. São Paulo: Governo do Estado, 2019. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2019/decreto-64152-22.03.2019.html> Acesso em: 01 fev. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário** (a função fiscal). 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVEIRA, Ricardo Fagundes. **Muito além da Zelotes**: as disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Sociologia Política, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis/SC, 2019.

STEMLER, I. T. S. V.; SOARES, G. M. de A.; SADEK; M. T. A. Tribunal do Júri: condenações e absolvições. **Revista CNJ**, Brasília, v. 2, p. 12-23, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 61ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. v. 1.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORGLER, Benno. **Tax morale**: theory and empirical analysis of tax compliance. 2003. Doctoral thesis – Faculty of business and economics, University of Basel.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada – simulação – elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

_____. Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, p. 78-83, jul./1999.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

XAVIER, José Roberto. **A pesquisa empírica e o direito**. Rio de Janeiro: Autografia, 2018.

APÊNDICE

Amostra de processos com dados coletados

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
397/15-6	Sim	R\$ 18.991,64	2	Não	Não
1097/19-9	Sim	R\$ 15.116,47	6	Não	Não
246/15-8	Sim	R\$ 114.969,93	38	Sim	Não
633/18-6	Sim	R\$ 187.157,55	12	Sim	Não
754/13-7	Não	R\$ 190.313,21	77	Não	Não
765/17-1	Não	R\$ 32.763,26	6	Sim	Não
174/14-9	Não	R\$ 706.897,59	26	Sim	Sim
144/17-7	Sim	R\$ 342.188,29	37	Sim	Não
136/17-4	Sim	R\$ 356.724,96	11	Não	Não
249/19-0	Não	R\$ 104.496,48	9	Não	Não
853/18-6	Sim	R\$ 522.967,13	8	Não	Não
696/14-5	Não	R\$ 86.461,79	59	Sim	Não
371/17-3	Sim	R\$ 16.510,89	4	Não	Não
118/13-3	Não	R\$ 108.054,05	39	Sim	Não
213/16-0	Sim	R\$ 999.501,70	39	Sim	Sim
556/18-1	Sim	R\$ 75.322,91	22	Sim	Sim
344/18-4	Sim	R\$ 4.737,12	8	Sim	Não
551/18-0	Sim	R\$ 122.712,79	20	Sim	Não
749/18-4	Não	R\$ 5.698.808,74	15	Sim	Não
181/19-6	Não	R\$ 742.075,59	4	Sim	Não
764/18-3	Não	R\$ 2.665,59	2	Não	Não
365/13-0	Não	R\$ 1.449.428,53	51	Sim	Não
448/18-4	Não	R\$ 5.417,30	8	Sim	Não
939/17-0	Sim	R\$ 40.263,52	17	Sim	Não
753/15-7	Sim	R\$ 63.109,41	6	Sim	Não
314/12-9	Não	R\$ 1.047.455,88	70	Sim	Não
928/12-7	Não	R\$ 672.236,27	74	Sim	Não
204/19-6	Sim	R\$ 874.009,91	7	Sim	Não
576/18-2	Sim	R\$ 564.560,99	11	Não	Não
82/15-5	Sim	R\$ 220.175,47	13	Não	Não
84/15-8	Sim	R\$ 129.706,92	13	Não	Não
195/16-2	Não	R\$ 328.366,02	15	Não	Não

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
83/15-1	Sim	R\$ 217.504,60	8	Não	Não
38/19-9	Não	R\$ 51.963,45	22	Sim	Não
325/15-5	Não	R\$ 72.822,62	28	Sim	Não
809/17-9	Sim	R\$ 13.377.869,61	23	Sim	Sim
581/17-8	Não	R\$ 5.777.328,34	15	Sim	Não
121/12-6	Não	R\$ 90.266,05	63	Não	Não
397/19-9	Não	R\$ 53.396,87	6	Não	Não
346/10-1	Não	R\$ 4.519.510,17	103	Sim	Sim
1375/12-1	Não	R\$ 88.425,16	81	Sim	Não
172/16-2	Não	R\$ 24.657,04	18	Sim	Não
612/17-0	Sim	R\$ 111.136,68	50	Sim	Não
1083/15-5	Não	R\$ 18.576,47	22	Sim	Não
695/15-7	Sim	R\$ 95.729,06	4	Não	Não
699/14-4	Sim	R\$ 227.172,96	66	Sim	Sim
1337/12-2	Sim	R\$ 74.257,53	65	Sim	Sim
427/15-2	Não	R\$ 910.124,42	8	Sim	Não
785/17-2	Sim	R\$ 99.575,50	5	Sim	Sim
584/16-9	Sim	R\$ 1.059.099,64	41	Sim	Sim
810/19-3	Não	R\$ 66.789,49	5	Sim	Não
635/17-0	Sim	R\$ 80.769,95	9	Não	Não
325/12-0	Não	R\$ 1.371.563,18	62	Sim	Não
940/14-3	Sim	R\$ 26.188,27	34	Não	Não
739/15-4	Não	R\$ 91.824,63	22	Sim	Não
188/17-4	Sim	R\$ 23.961,84	8	Sim	Não
1103/15-6	Não	R\$ 692.258,70	51	Sim	Sim
238/16-3	Sim	R\$ 1.040.526,82	9	Não	Não
100/16-1	Sim	R\$ 13.029.442,07	26	Sim	Não
615/15-3	Não	R\$ 863.555,48	8	Sim	Não
1053/16-7	Não	R\$ 24.170,38	13	Sim	Não
689/13-0	Sim	R\$ 13.688,42	49	Não	Não
200/15-8	Não	R\$ 442.187,00	1	Não	Não
1040/17-0	Não	R\$ 9.863,61	16	Não	Não
548/16-2	Não	R\$ 126.762,11	14	Não	Não
595/16-0	Não	R\$ 506.182,73	37	Sim	Sim
642/12-6	Não	R\$ 52.653,10	94	Sim	Sim

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
261/12-2	Sim	R\$ 79.835,42	79	Sim	Sim
580/17-1	Não	R\$ 176.309,51	14	Sim	Não
124/12-5	Não	R\$ 404.388,97	98	Sim	Não
266/17-5	Sim	R\$ 17.591.716,26	26	Sim	Sim
417/17-3	Sim	R\$ 1.712.795,19	24	Sim	Sim
442/17-8	Não	R\$ 1.742.801,03	28	Sim	Sim
429/14-7	Não	R\$ 186.097,77	40	Não	Não
246/18-2	Sim	R\$ 60.686,96	2	Não	Não
245/18-6	Sim	R\$ 45.114,50	2	Não	Não
816/13-2	Não	R\$ 40.800,05	45	Sim	Não
13/16-1	Não	R\$ 2.079,76	7	Sim	Não
43/19-2	Não	R\$ 372.462,43	4	Sim	Não
399/18-3	Sim	R\$ 16.362,21	14	Não	Não
102/14-8	Sim	R\$ 112.226,30	63	Sim	Não
364/13-4	Não	R\$ 106.509,27	56	Sim	Não
413/13-5	Não	R\$ 28.265,73	75	Sim	Não
370/13-4	Não	R\$ 504.697,82	56	Sim	Não
196/18-5	Sim	R\$ 45.229,09	7	Não	Não
473/11-1	Sim	R\$ 57.156,51	61	Sim	Não
930/12-1	Sim	R\$ 588.541,72	73	Sim	Sim
884/13-8	Não	R\$ 10.613,85	179	Não	Não
662/18-6	Não	R\$ 33.453,75	8	Não	Não
596/14-0	Não	R\$ 242.362,09	40	Sim	Não
1286/12-9	Sim	R\$ 727.803,06	32	Sim	Não
914/18-5	Não	R\$ 14.013,29	11	Sim	Não
737/18-6	Não	R\$ 1.618.185,88	14	Sim	Não
1006/14-2	Sim	R\$ 48.788,28	33	Sim	Não
19/17-8	Não	R\$ 52.583,84	11	Sim	Não
483/18-4	Não	R\$ 134.923,24	9	Não	Não
131/16-4	Não	R\$ 633.174,05	13	Sim	Não
252/17-4	Não	R\$ 602.232,12	1	Sim	Não
119/17-2	Sim	R\$ 439.810,39	20	Sim	Não
31/13-5	Sim	R\$ 570.068,18	81	Sim	Não
492/13-2	Sim	R\$ 79.477,57	28	Sim	Não
963/14-3	Não	R\$ 3.977.016,20	8	Não	Não

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
20/19-2	Sim	R\$ 47.076,96	10	Não	Não
947/13-0	Sim	R\$ 1.483.674,59	52	Sim	Sim
27/16-2	Não	R\$ 121.535,13	34	Sim	Não
236/12-8	Não	R\$ 54.115,81	63	Não	Não
964/18-2	Não	R\$ 79.318,99	9	Sim	Não
628/17-4	Não	R\$ 373.785,12	3	Sim	Não
452/12-2	Sim	R\$ 5.077,32	96	Não	Não
729/13-2	Sim	R\$ 418.276,48	34	Sim	Não
414/17-4	Não	R\$ 93.992,59	18	Sim	Não
1008/15-3	Não	R\$ 147.407,33	8	Sim	Não
1007/15-7	Não	R\$ 78.452,52	8	Sim	Não
487/16-3	Não	R\$ 82.141,26	24	Sim	Não
357/15-4	Sim	R\$ 126.759,04	54	Sim	Sim
269/15-8	Não	R\$ 49.823,43	34	Não	Não
338/10-9	Não	R\$ 657.467,02	76	Sim	Não
966/14-2	Não	R\$ 159.899,48	43	Não	Não
407/11-9	Não	R\$ 184.058,70	66	Sim	Não
769/15-0	Sim	R\$ 151.636,20	18	Não	Não
827/18-5	Sim	R\$ 24.945,38	36	Não	Não
882/18-6	Não	R\$ 145.863,34	14	Não	Sim
825/18-2	Sim	R\$ 162.771,72	36	Não	Não
272/16-7	Não	R\$ 266.079,07	19	Não	Não
797/17-0	Não	R\$ 8.316.541,74	57	Sim	Não
924/18-0	Não	R\$ 214.805,49	13	Sim	Não
1040/16-2	Sim	R\$ 1.826.122,59	15	Sim	Sim
911/18-6	Sim	R\$ 454.155,33	13	Sim	Não
469/19-0	Não	R\$ 209.593,99	7	Sim	Não
1271/12-1	Não	R\$ 219.895,79	44	Sim	Não
662/12-7	Não	R\$ 844.427,84	40	Sim	Não
1024/15-9	Sim	R\$ 199.770,45	25	Não	Não
963/15-1	Sim	R\$ 495.931,65	7	Não	Não
953/15-6	Sim	R\$ 88.672,79	32	Sim	Não
539/16-3	Sim	R\$ 500.996,34	16	Não	Não
1156/16-0	Não	R\$ 518.951,46	20	Sim	Não
49/17-4	Não	R\$ 1.077.463,90	42	Sim	Sim

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
505/13-7	Sim	R\$ 21.375,48	51	Sim	Não
462/18-7	Não	R\$ 2.284,80	3	Não	Não
547/14-0	Sim	R\$ 73.915,85	12	Não	Não
352/15-2	Não	R\$ 7.845,27	41	Sim	Não
418/11-0	Não	R\$ 1.844.319,49	49	Sim	Sim
540/16-1	Não	R\$ 51.467,27	12	Sim	Não
456/15-2	Não	R\$ 380.603,82	8	Não	Não
882/12-7	Não	R\$ 298.939,95	60	Sim	Não
254/13-4	Sim	R\$ 22.071,09	65	Não	Não
25/16-0	Não	R\$ 848.075,70	24	Sim	Não
266/18-3	Não	R\$ 53.093,54	3	Sim	Não
1147/12-9	Não	R\$ 179.962,07	80	Sim	Não
582/16-6	Não	R\$ 112.835,27	9	Sim	Não
673/13-7	Não	R\$ 397.072,46	41	Sim	Não
343/16-1	Não	R\$ 6.060,00	36	Não	Não
853/15-1	Sim	R\$ 690,20	31	Não	Não
60/15-1	Sim	R\$ 468.984,46	33	Sim	Não
417/18-1	Não	R\$ 17.828,51	5	Sim	Não
343/14-5	Não	R\$ 484.769,45	23	Não	Não
584/17-7	Não	R\$ 83.586,99	10	Não	Não
1256/12-2	Sim	R\$ 99.989,42	40	Não	Não
244/15-5	Não	R\$ 36.044,62	51	Não	Não
651/11-7	Sim	R\$ 50.609,62	96	Não	Não
359/13-0	Não	R\$ 36.149,49	78	Sim	Não
25/18-6	Não	R\$ 86.743,80	23	Sim	Não
1149/16-4	Sim	R\$ 153.735,12	21	Sim	Não
569/15-1	Não	R\$ 9.155,81	7	Não	Não
273/17-1	Sim	R\$ 153.920,13	26	Não	Sim
270/17-2	Não	R\$ 32.798,93	20	Não	Não
206/15-6	Não	R\$ 891.721,14	22	Sim	Não
583/15-4	Sim	R\$ 338.398,58	24	Sim	Não
1394/12-6	Não	R\$ 82.424,02	48	Não	Não
227/15-3	Não	R\$ 76.441,93	5	Não	Não
4/19-7	Não	R\$ 2.523,55	4	Sim	Não
848/14-0	Sim	R\$ 2.450.307,46	19	Sim	Sim

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
938/14-9	Sim	R\$ 3.503.932,44	53	Sim	Sim
115/19-3	Sim	R\$ 282.513,73	8	Sim	Sim
167/19-3	Sim	R\$ 1.050.767,80	8	Sim	Sim
168/19-0	Sim	R\$ 464.509,83	9	Sim	Sim
107/19-0	Sim	R\$ 5.886.648,46	9	Sim	Sim
117/19-6	Sim	R\$ 25.727,12	9	Sim	Sim
188/19-0	Sim	R\$ 790.849,86	7	Sim	Sim
160/19-9	Sim	R\$ 362.847,31	8	Sim	Sim
116/19-0	Sim	R\$ 295.480,38	7	Sim	Sim
141/19-4	Sim	R\$ 145.905,15	7	Sim	Sim
360/16-3	Não	R\$ 1.001.752,54	29	Sim	Não
861/15-4	Não	R\$ 3.497,10	35	Sim	Não
849/15-4	Não	R\$ 36.777,32	45	Sim	Não
755/12-5	Não	R\$ 11.487,07	73	Sim	Não
61/12-3	Não	R\$ 33.142,37	73	Sim	Não
844/15-2	Não	R\$ 3.836,37	19	Sim	Não
874/15-9	Não	R\$ 23.633,78	22	Sim	Não
881/15-5	Não	R\$ 5.315,96	49	Sim	Não
825/15-8	Não	R\$ 1.253,14	33	Sim	Não
842/15-0	Não	R\$ 3.079,95	33	Sim	Não
860/15-8	Não	R\$ 14.618,94	35	Sim	Não
545/12-0	Não	R\$ 81.659,29	69	Sim	Não
880/15-9	Não	R\$ 23.537,48	40	Sim	Não
1097/12-1	Não	R\$ 19.745,63	73	Sim	Não
1105/12-4	Não	R\$ 56.427,10	73	Sim	Não
850/15-2	Não	R\$ 1.944,24	33	Sim	Não
848/15-8	Não	R\$ 662,93	45	Sim	Não
854/18-2	Sim	R\$ 29.866,79	5	Sim	Não
132/15-2	Sim	R\$ 2.908.738,08	51	Sim	Sim
261/18-1	Sim	R\$ 2.598,56	7	Não	Não
100/18-8	Sim	R\$ 63.445,97	23	Sim	Não
361/15-1	Não	R\$ 1.954.517,04	41	Sim	Não
531/16-2	Sim	R\$ 334.741,76	13	Sim	Não
658/17-0	Não	R\$ 5.179,33	6	Não	Não
215/13-9	Sim	R\$ 4.306.755,61	56	Sim	Não

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
86/14-2	Não	R\$ 384.295,13	43	Sim	Não
402/16-8	Não	R\$ 13.364,03	12	Sim	Não
410/16-0	Não	R\$ 609.775,05	12	Sim	Não
782/13-0	Não	R\$ 2.566.761,68	26	Sim	Sim
966/18-5	Não	R\$ 167.849,47	6	Sim	Não
78/16-6	Sim	R\$ 51.384,89	1	Sim	Não
390/13-5	Não	R\$ 334.612,93	74	Sim	Não
838/12-8	Sim	R\$ 338.761,21	53	Sim	Não
669/14-8	Sim	R\$ 14.623,37	31	Não	Não
1000/16-0	Não	R\$ 3.208.602,93	38	Sim	Não
90/15-8	Não	R\$ 137.148,22	62	Sim	Não
381/15-2	Não	R\$ 22.008,39	55	Não	Não
705/13-6	Não	R\$ 16.857,66	99	Sim	Não
1018/15-9	Não	R\$ 2.375.431,63	10	Sim	Sim
782/18-1	Sim	R\$ 272.028,08	14	Sim	Sim
138/14-2	Não	R\$ 103.192,46	62	Sim	Não
670/16-2	Sim	R\$ 422.337,36	23	Sim	Sim
762/14-8	Sim	R\$ 2.305.068,95	45	Sim	Sim
106/15-1	Não	R\$ 141.363,78	14	Sim	Não
778/14-1	Não	R\$ 21.386,92	34	Sim	Não
796/17-4	Não	R\$ 55.262,49	1	Sim	Não
52/16-7	Não	R\$ 1.007.368,75	21	Não	Não
264/18-0	Sim	R\$ 4.178.167,35	13	Sim	Sim
47/13-9	Não	R\$ 79.203,20	76	Sim	Não
532/15-0	Não	R\$ 12.709.121,01	5	Sim	Não
319/17-1	Não	R\$ 144.758,64	7	Sim	Não
316/17-2	Não	R\$ 115.259,88	12	Não	Não
1002/16-3	Não	R\$ 227.682,89	6	Sim	Não
197/16-5	Não	R\$ 2.129.520,85	24	Sim	Sim
750/16-6	Não	R\$ 43.560,25	6	Não	Não
975/14-1	Não	R\$ 184.591,83	32	Sim	Não
650/14-5	Sim	R\$ 57.117.458,39	63	Sim	Sim
552/16-0	Sim	R\$ 649.603,63	25	Sim	Sim
415/14-6	Não	R\$ 4.043,33	50	Sim	Não
414/14-0	Não	R\$ 72.610,85	39	Sim	Não

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
1022/14-8	Sim	R\$ 5.132.363,64	36	Sim	Sim
981/17-6	Não	R\$ 49.189,93	32	Não	Não
1131/16-8	Não	R\$ 747.332,87	7	Sim	Não
42/14-5	Não	R\$ 6.390.035,56	19	Sim	Sim
1056/16-6	Não	R\$ 13.725,39	19	Não	Não
512/17-6	Sim	R\$ 157.838,00	7	Sim	Sim
182/15-0	Sim	R\$ 58.044,65	31	Não	Não
719/14-5	Sim	R\$ 9.195,50	11	Sim	Sim
131/14-8	Sim	R\$ 67.682,20	33	Não	Não
833/14-2	Não	R\$ 159.788,79	32	Não	Não
1137/19-0	Não	R\$ 56.937,88	6	Sim	Não
279/16-1	Não	R\$ 28.476.685,19	35	Sim	Sim
753/14-9	Não	R\$ 47.100,60	41	Sim	Não
1/14-7	Sim	R\$ 19.690,58	39	Sim	Não
912/17-4	Sim	R\$ 43.773,49	3	Não	Não
596/16-7	Sim	R\$ 765.940,12	16	Sim	Sim
781/18-5	Não	R\$ 115.509,79	4	Não	Não
814/17-2	Sim	R\$ 27.374,85	3	Sim	Não
564/18-4	Sim	R\$ 506.959,96	12	Não	Não
61/17-4	Não	R\$ 41.006,71	34	Sim	Não
194/14-0	Não	R\$ 267.440,53	37	Não	Não
641/15-4	Não	R\$ 259.167,37	31	Sim	Não
1117/12-2	Não	R\$ 50.000,00	60	Não	Não
368/17-2	Não	R\$ 1.669.172,03	2	Sim	Não
660/17-5	Sim	R\$ 172.632,97	7	Não	Não
637/17-3	Não	R\$ 3.066,85	12	Não	Não
639/17-6	Não	R\$ 141.788,00	32	Sim	Não
684/14-7	Não	R\$ 1.606.102,86	20	Sim	Não
486/15-9	Não	R\$ 739.853,32	13	Sim	Não
460/14-1	Sim	R\$ 310.242,36	14	Sim	Sim
912/14-0	Sim	R\$ 552.899,71	65	Sim	Sim
324/17-5	Sim	R\$ 2.007.291,81	9	Sim	Sim
840/14-9	Sim	R\$ 202.307,45	36	Sim	Sim
688/16-9	Sim	R\$ 1.840.432,82	25	Não	Não
712/13-2	Não	R\$ 36.985,20	60	Sim	Sim

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
390/17-8	Não	R\$ 69.280,17	29	Sim	Não
717/15-0	Sim	R\$ 75.504,31	15	Não	Não
738/13-1	Não	R\$ 70.761,71	45	Não	Não
241/17-2	Não	R\$ 68.433,58	11	Sim	Não
903/17-5	Sim	R\$ 267.609,61	14	Não	Não
337/18-8	Sim	R\$ 458.263,99	12	Não	Não
236/16-0	Sim	R\$ 2.182.292,96	10	Sim	Sim
218/16-2	Sim	R\$ 5.045.403,61	23	Sim	Sim
529/14-1	Sim	R\$ 477.449,61	72	Sim	Sim
167/15-0	Não	R\$ 491.939,78	16	Sim	Não
764/16-7	Sim	R\$ 207.605,03	8	Não	Não
299/17-0	Não	R\$ 244.641,13	4	Sim	Não
446/18-1	Não	R\$ 144.127,25	13	Sim	Sim
864/13-7	Não	R\$ 5.050,06	56	Não	Não
15/10-5	Sim	R\$ 23.762,72	77	Sim	Sim
14/10-9	Sim	R\$ 14.114,61	77	Sim	Sim
52/13-2	Não	R\$ 33.150,00	33	Sim	Não
616/16-8	Sim	R\$ 6.682,50	24	Não	Não
457/16-7	Não	R\$ 253.521,70	8	Sim	Não
798/15-0	Sim	R\$ 1.425.156,62	27	Sim	Sim
166/17-0	Não	R\$ 3.690.922,36	22	Sim	Sim
432/15-6	Não	R\$ 1.421.307,70	20	Sim	Não
423/15-7	Não	R\$ 2.192.723,77	20	Sim	Não
33/17-0	Sim	R\$ 423.577,25	13	Sim	Sim
455/15-6	Sim	R\$ 118.581,45	50	Sim	Não
710/18-0	Sim	R\$ 9.023.382,64	18	Sim	Sim
817/14-7	Não	R\$ 20.981,05	27	Sim	Não
819/14-0	Não	R\$ 81.874,85	27	Sim	Não
588/15-6	Sim	R\$ 46.037,27	42	Sim	Sim
143/10-3	Não	R\$ 257.291,78	77	Sim	Não
1/15-5	Sim	R\$ 4.787.431,11	52	Sim	Sim
758/13-2	Sim	R\$ 445.007,57	51	Sim	Não
334/19-7	Não	R\$ 23.712,42	5	Sim	Não
758/17-5	Sim	R\$ 5.558.936,11	6	Sim	Sim
603/17-1	Sim	R\$ 493.498,16	4	Sim	Sim

PROCESSO	FAV. FISCO	VALOR ICMS	MESES	ADVOGADO	DUPLO GRAU
392/15-4	Sim	R\$ 7.153.720,79	62	Sim	Sim
1104/18-7	Não	R\$ 52.413,53	12	Sim	Sim
712/18-3	Sim	R\$ 298.511,06	6	Não	Não
797/14-6	Não	R\$ 64.135,26	55	Sim	Não
699/15-2	Sim	R\$ 465.329,42	3	Sim	Não