

“TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS”: O Contencioso Tributário no Estado de São Paulo por um perfil quantitativo¹

 Barbara Pommê Gama²

Palavras-Chave

Contencioso Administrativo Tributário; São Paulo; Tribunal de Impostos e Taxas; Equidade de julgamento; Direito e Desenvolvimento.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO. 1. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 1.1 A arrecadação tributária e o Erário Público. 1.2. Direito Tributário e Desenvolvimento. 2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL. 2.1. Metodologia de Pesquisa. 2.2 Funcionamento do Tribunal. 2.3 Análise dos resultados obtidos. 3. MODELO ATUAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EM SÃO PAULO. 3.1. O voto de qualidade. CONCLUSÃO

Resumo

O presente artigo trata de forma geral do contencioso administrativo tributário no Brasil. Com foco no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, parte-se de uma pesquisa empírica que contempla 637 (seiscentos e trinta e sete) decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal em um período de 06 meses na tentativa de se traçar um perfil decisório da Corte, especialmente no tocante à equidade de julgamento em órgãos paritários. O principal objetivo deste estudo é não só fornecer informações concretas sobre o funcionamento do órgão administrativo estudado, que ainda são escassas, mas analisá-las de modo que possamos nos perguntar qual a relação que desejamos construir entre o Direito Tributário e o desenvolvimento do nosso país.

¹ Artigo elaborado com base em Trabalho de Conclusão de Curso realizado sobre a orientação do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi.

² Pesquisadora autônoma.

“TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS”: Administrative Tax Litigation in São Paulo by a quantitative profile

 Barbara Pommê Gama

Keywords

Administrative Tax Litigation; São Paulo; “Tribunal de Impostos e Taxas”; Equity of ruling; Law and Development.

Abstract

This paper intends to analyze the administrative litigation courts in Brazil. With special focuses on the “Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo”, the paper starts with an empirical research in which were reviewed 637 decision ruled by the Superior Chamber of the Court in a period of six months in the attempt to establish a profile of the Tribunal decisions, especially regarding the equity of ruling between representatives of the State Revenue Office and Representatives of the taxpayer. The main objective of this paper is not only to provide the academy with relevant and concrete information of how is the Court ruling, which are still scarce, but analyze the collected information in a way that could lead readers to question their selves about which kind of relationship between Tax Law and Development we intend to create in Brazil.

INTRODUÇÃO

O contencioso administrativo tributário parece ganhar cada vez mais força e presença entre os praticantes do Direito Tributário no Brasil não só pelo número de processos que se iniciam todos os anos, mas também pelo montante pecuniário envolvido nas reclamações administrativas (Nunes, 2014). Em 2013, por exemplo, só no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo iniciaram-se 5.561 processos que representam mais de R\$ 30 bilhões de reais (Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, 2015).

A escolha pela instância administrativa é extremamente apelativa sobretudo pelo fato de não implicar na preclusão do direito de recorrer ao judiciário e por figurar como causa de suspensão de exigibilidade sem a exigência de garantias financeiras (Artigo 151, inciso III da Lei nº 5.172/1966, – CTN).

No entanto, quando se trata da instância decisória administrativa, questões que também circundam o Poder Judiciário relacionadas à escolha e aptidão dos julgadores para seus cargos, à composição dos tribunais e, principalmente, à precisão das decisões proferidas parecem tornar-se ainda mais fundamentais.

O tema veio à tona recentemente com o escândalo que envolveu Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF” na denominada “Operação Zelotes”.

O país pareceu comover-se pela primeira vez com a ideia de que existem valores extremamente relevantes em discussão nas instâncias administrativas de julgamento e que pouco se debate sobre como esse papel decisório vem sendo administrado por aqueles “no poder”.

Uma questão primordial reside no fato de que os juízes administrativos tomam posse

de seus cargos não por concurso público, mas por indicação do executivo após extenso processo de apresentação e avaliação de currículos. No Estado de São Paulo por exemplo, especificamente no Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, os julgadores são indicados pelo Secretário da Fazenda e nomeados pelo Governador do Estado nos termos do artigo 64 da Lei Estadual nº 13.457/2009.

Não se pode deixar de observar, é verdade, que o artigo 65 da mesma norma, ao exigir que os juízes contribuintes possuam reputação ilibada e reconhecida especialização em matéria tributária com mais de cinco anos de atuação na área, parece restringir adequadamente o escopo dos que poderão concorrer ao cargo, uma vez que se deixe de lado a questão dos tipos de interpretações que podem resultar da frase “reputação ilibada”.

Todavia, quanto ao contencioso administrativo brasileiro em geral, vale acrescentar, que o Estado de Pernambuco é o único na federação brasileira que, até o ano de 2012, contava com uma carreira específica para julgadores administrativos e que Tocantins, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Pernambuco e Santa Catarina são os únicos a elencarem como exigência obrigatória na escolha de um julgador administrativo a formação específica em direito tributário. (Valadão, 2013, p. 86).

No poder judiciário, por outro lado, a despeito de quaisquer opiniões pessoais sobre a elaboração e execução dos concursos públicos, os magistrados são eleitos meritocraticamente através de um teste universal de aptidão.

Fato é que na cultura democrática atual, tende-se a acreditar que qualquer tipo de prova ou eleição meritória é mais confiável do que a nomeação por um membro do corpo executivo. Portanto, logo em um primeiro momento, os tribunais administrati-



vos brasileiros poderiam suscitar um certo desconforto entre seus usuários acerca de quem são os responsáveis por decidir as causas que, em 2012, atingiram a casa dos R\$ 29 bilhões (Nunes, 2014).

O processo de indicação dos juízes representantes do contribuinte e dos procuradores fazendários culmina, por fim, na definição da independência ou não das câmaras administrativas e, conseqüentemente, na equidade de julgamento dos tribunais.

Ora, não é preciso argumentar impetuosamente para se concluir que um órgão independente poderá proferir decisões que contrariem o Estado de maneira muito mais livre e eficaz. Afinal, sem nenhum tipo de amarra que possa influir na decisão do julgador como, por exemplo, a impossibilidade de recondução para o cargo ou progressão na carreira, espera-se que ele se sinta no poder para expressar exatamente sua visão sobre a aplicação da lei brasileira.

Assim, na realidade, o cerne da questão quanto à composição dos órgãos do contencioso administrativo está não somente na eleição/indicação dos juízes que representarão o contribuinte, nem somente no fato de que os procuradores eleitos como representante da Fazenda não participam de uma carreira específica de julgadores administrativos, mas na ideia de que a independência destes tribunais como um todo pode ser questionada.

1. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.1 A arrecadação tributária e o Erário Público

A situação se agrava com o fato de que ao trabalhar-se com o Tribunal de Impostos e

Taxas, foco do presente trabalho, e outros órgãos da esfera administrativa tributária, o contribuinte parece construir a percepção de que os tribunais costumam ter uma postura “em dúvida pró fisco”.

Na realidade, esta percepção se inicia não só no momento do julgamento propriamente dito, mas no fato de que, como é de conhecimento geral, a Fazenda já parte com relativa vantagem na relação credor-devedor, uma vez que a Certidão de Dívida Ativa – CDA é um título executivo extrajudicial constituído sem a expressa concordância do devedor.

Segundo o artigo 586 do Código de Processo Civil, o título executivo corresponde a uma dívida certa, líquida e exigível e é exatamente desta exigência pela certeza da dívida que se supõe a necessária manifestação expressa de ambas as partes envolvidas acerca da existência da Dívida. No entanto, quando uma das partes envolvidas é a Fazenda, as regras aplicáveis são outras.

É prerrogativa da Receita conceder certeza à dívida a partir da emissão da CDA e, sem nenhum tipo de intervenção judicial, verificar a veracidade da dívida para dar início ao processo executivo (Brigagão, 2012).

Nas palavras de Araujo (n./d., p. 3):

A inscrição em Dívida Ativa configura-se como um ato unilateral do sujeito ativo que expressa a liquidez e certeza de seu direito de exigir do contribuinte ou terceiro responsável os valores relativos aos créditos tributários devidos. (...) Cabe à autoridade administrativa verificar a presença dos pressupostos legais e requisitos procedimentais que garantem eficácia ao crédito que consubstanciará no título executivo a ser produzido.

Assim, como já é amplamente sabido, fica inteiramente a critério dos profissionais especializados para a tarefa – os Procuradores da Fazenda – realizarem o único controle de legalidade sobre o ato de inscrição de dívida ativa antes dos Tribunais.

Parece correto afirmar que o processo de lançamento do débito tributário e a consequente emissão da CDA poderiam, *prima facie*, ser considerados parciais, uma vez que é a própria Fazenda a responsável por afirmar a existência da dívida, proceder com o primeiro controle de legalidade e veracidade sobre este lançamento e dar início ao processo executório.

Então, parece razoável supor que não são só as decisões administrativas que incitam a dúvida e desconfiança no contribuinte brasileiro. É o próprio processo de criação da CDA que alimenta esta relação de insatisfação entre sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, como já foi dito, parece se alastrar aos julgamentos das cortes administrativas com a quase majoritária manutenção dos autos de infração nos tribunais administrativos de primeira instância.

Por outro lado, há quem afirme que a elevada porcentagem de procedência dos autos de infração, estimada hoje em 90%, é um indicativo não da parcialidade destes tribunais, mas da adequada qualidade de lançamento do débito tributário (Valadão, 2013, p. 104).

Assim, não há ainda algum tipo de pesquisa empírica acerca do TIT que seja de notório conhecimento e que possa efetivamente justificar a retidão dos lançamentos em dívida ativa ou mesmo comprovar este sentimento de insatisfação e parcialidade de que parecem sofrer contribuintes e advogados.

Contudo, supõe-se que para os praticantes

do meio, congressos, publicações e simples conversas costumam encaminhar-se para o tema da insatisfação. Inúmeros exemplos como o artigo *Não basta arrecadar: Tributação pode desenvolver o país* de Scaff (2014) ou o livro *Não basta arrecadar: A tributação como instrumento de desenvolvimento* de Corbacha, Vicente, e Lora (2013) enfrentam o cerne da questão.

À título exemplificativo, Ribeiro (2004), escreveu sua tese de mestrado acerca da manutenção das decisões administrativas proferidas pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE em Pernambuco. Levantou-se quantidade surpreendente de dados que permitiram uma análise relevante da forma de atuação do tribunal, inclusive a respeito da reforma administrativa que deu ensejo a configuração do Tribunal da maneira que é hoje com a carreira de julgador tributário.

Nesta dissertação de mestrado, Ribeiro (2004) traça comparações surpreendentes entre o valor dos processos envolvidos e o percentual que representam do estoque de processos do Tribunal, entre a quantidade de processos distribuídos e julgados na 1ª instância, entre a quantidade de processos administrativos nos quais houve ou não recurso do contribuinte entre outros inúmeros registros.

Pesquisas como esta demonstram exatamente qual a função da jurimetria e da análise estatística dos nossos tribunais. Afinal, não há como fazer afirmações tão contundentes como as que permearam a hipótese de pesquisa do presente trabalho acerca da retidão e qualidade do contencioso administrativo brasileiro ou mesmo de um Tribunal administrativo específico sem nenhum tipo de embasamento ou análise jurisprudencial.

O que se propôs, portanto, ao prosseguir com a análise jurisprudencial da Câmara Superior do TIT foi exatamente tentar satisfazer esta angústia por falta de informações concretas e apresentar uma base de dados que pudessem ajudar a aprofundar o debate sobre a relação fisco / contribuinte, embasando ou não as percepções negativas que podem surgir a respeito das Cortes administrativas.

Inicialmente, a despeito das conjecturas estabelecidas sobre a atuação da Receita Federal de um modo geral, é amplamente sabido que cada vez mais o contribuinte brasileiro tenta se esquivar da obrigação de pagar tributos efetivamente devidos aos cofres públicos através de planejamentos tributários agressivos mais ou menos dentro dos moldes permitidos pela legislação.

A necessidade e o desejo de diminuir as despesas e conseqüentemente aumentar o lucro a qualquer custo tem feito o contribuinte esquecer-se do fato de que o tributo é a base do Estado de Direito e que há verdadeiramente uma função por trás de sua cobrança que não só recheia os cofres públicos.

A (in)satisfação com a aplicação do dinheiro arrecadado ao Erário é matéria a ser resolvida por meio das urnas e não a partir da evasão fiscal.

Resumidamente, a hipótese de pesquisa que guiou a criação e o desenvolvimento da análise jurisprudencial realizada sobre o TIT foi a suposição de que a despeito da atitude do contribuinte brasileiro, o próprio Estado vem se afastando do real propósito da arrecadação tributária, qual seja o tratamento equitativo de todos os contribuintes de forma a promover o financiamento dos cofres públicos e o retorno dessa arrecadação para o próprio cidadão através da prestação de

serviços públicos de qualidade.

Deste modo, a base do Direito Tributário, poder-se-ia supor, vem exatamente do conceito de Justiça Distributiva tão corrente na filosofia do Direito, pouco aplicado no Direito Tributário, fundamental à boa aplicação do dinheiro público e, conseqüentemente, à manutenção dos direitos e garantias constitucionais do cidadão brasileiro.

Acredita-se que haja uma prática de manipulação da legalidade por parte dos contribuintes, dos fiscais da Receita e dos próprios órgãos julgadores que visam, respectivamente, evitar o pagamento de tributos e a cobrança arbitrária e excessiva dos mesmos.

Em outras palavras, como já dito anteriormente, perdeu-se o real propósito da arrecadação e deu-se início a um duelo de gigantes onde uma parte pretende diminuir o pagamento de tributos efetivamente devidos ao Estado a qualquer custo e a outra almeja a cobrança de todo e qualquer valor sem um crivo racional e realista sobre a imposição de tributos.

Importante ressaltar que a adequada arrecadação tributária, a correta utilização do montante arrecadado assim como a percepção do contribuinte acerca dos tributos a ser pagos ao Estado são temas de fundamental importância na agenda do Direito e Desenvolvimento.

1.2. Direito Tributário e Desenvolvimento

Prima facie, a literatura sobre Direito e Desenvolvimento pode parecer não ter relação direta com a maneira com a qual as cortes administrativas e a Receita agem no Brasil, mas este não é realmente o caso.

Na história da economia mundial do último século, especialmente dos anos 1960 até os



anos 2000, a agenda política dos países e, portanto, a definição de suas políticas públicas era decidida a partir do que se chamava de “fórmula para o sucesso” das nações. (Schapiro & Trubeck, 2012, p. 33).

Assim, o sucesso econômico e político de um país derivaria do adequado rearranjo dos seguintes elementos: (i) escolha de uma concepção adequada de desenvolvimento; (ii) escolha de um setor da economia que lideraria como responsável pela promoção do desenvolvimento e (iii) a insurgência de um veículo de governança que permitiria atingir o conceito de desenvolvimento previamente elaborado.

A partir de uma análise histórica recente, são facilmente identificáveis dois modelos governamentais, derivados desta triangulação, que predominaram nas últimas décadas. A Princípio, o modelo de intervenção estatal e industrialização reinou entre os anos 1950-1980 e em um segundo momento o modelo de liberalização e *laisse faire* dos anos 80 e 90 (Schapiro & Trubeck, 2012, p. 33).

Todavia, ambos modelos parecem não atender satisfatoriamente as demandas da sociedade contemporânea. Seja por que a “fórmula do sucesso” não é completa o suficiente para abarcar as necessidades, por exemplo, dos países em desenvolvimento, seja porque temas como desigualdade social e redistribuição de renda que no passado não ocupavam os holofotes assumem papéis fundamentais nas agendas políticas do mundo globalizado.

Fato é que a reestruturação da sociedade moderna exige uma redefinição do conceito de desenvolvimento pelos próprios cidadãos e uma reestruturação do planejamento público por seus representantes para atender às novas demandas.

É aqui que o Direito Tributário se faz fundamental.

Se a literatura do Direito e Desenvolvimento parece ter concluído acertadamente que esta fórmula para o sucesso não atende suficientemente aos questionamentos do século XXI de modo que os três elementos não podem ser os únicos a ser considerados no desenvolvimento de políticas públicas, o Direito Tributário pode oferecer uma solução.

Afinal, o momento de incerteza que enfrentamos na própria literatura do Direito e Desenvolvimento é consequência direta da necessária redefinição do conceito de desenvolvimento para abarcar concepções mais modernas, como por exemplo as de Sen (2011) sobre o livre desenvolvimento humano.

É nesta redefinição do conceito de desenvolvimento e de “bem-estar social” que a relação entre contribuinte e governo torna-se essencial.

Se o país pretende redesenhar suas políticas públicas, discutir o movimento do “*Social welfare*”, programas de redistribuição de renda e suas consequências positivas e negativas será necessário compreender inicialmente qual a atual situação brasileira no quesito aplicação do Direito Tributário.

É sabido que o modelo de tributação brasileiro é extremamente complexo, inclusive recebendo o apelido de “Custo Brasil”. A aplicação do PIS e da COFINS, por exemplo, gera discussões exorbitantes não só no mundo acadêmico, mas também nos tribunais e acaba por movimentar esforços e recursos que poderiam ser melhor alocados.

Entretanto, para colocar em prática discussões teóricas acerca da diminuição da pobreza e desigualdade tem-se de redefinir a

utilização do Erário Público de modo a melhor atender o novo conceito de desenvolvimento que vai aos poucos se estabelecendo.

Assim, faltam respostas para questões básicas como: Qual a atual relação entre fisco e contribuinte? Há efetivamente uma evasão fiscal? Há um excesso de cobrança? E só com estas respostas em mãos poder-se-á dar um segundo passo e questionar qual o destino desejado para o montante arrecadado e qual o caminho a ser seguido pelo país.

Obviamente, as informações colhidas durante o estudo de caso realizado não poderão ser expandidas para se fazer qualquer tipo de afirmação extremamente genérica sobre a prática do contencioso administrativo no Brasil, muito menos sobre o desenvolvimento de políticas públicas no país.

Sabe-se que um trabalho que se proponha a relacionar o funcionamento do Direito Tributário no país de um modo geral e as políticas governamentais desenvolvidas no Brasil seria extremamente longo e demorado, quicá impossível. É por isso que o escopo deste artigo será extremamente restrito sem, no entanto, perder de vista as discussões mais amplas no qual está envolvido.

A tentativa de se traçar um “perfil decisório” de uma instância administrativa tão importante como o TIT, localizada na capital paulista, que tradicionalmente é observada pelas outras comarcas, parece ser absolutamente vital no sentido de nos fornecer uma pequena, mas importante base de dados. Esta por sua vez deverá ser cuidadosamente avaliada para proporcionar um maior conhecimento sobre a relação fisco-contribuinte no maior centro econômico do país.

Como visto anteriormente, essa relação poderá ser interpretada como um diagnóstico

a respeito do modo como fisco estadual e contribuintes paulistanos interagem na interpretação e aplicação do direito tributário, tomando por recorte o TIT.

Fato é que o rearranjo institucional é forma eficaz de se alcançar efetivas mudanças na forma de atuação governamental.

Desde o final da II Guerra Mundial, com a ampliação da disponibilidade de informações, vêm-se estudando o papel das instituições nas relações econômicas de um país e qual sua real importância para definir o sucesso de um país.

Sabemos, por exemplo, que para definir-se a função de uma instituição na economia, tem-se que obrigatoriamente analisar sua produtividade, sua transparência e democratização (Bossa, Oliveira Souza, & Ferreira, 2014).

É exatamente desta produtividade que deriva a relação entre o Direito e o adequado desenvolvimento do país. Segundo Bossa et al. (2014):

Nos países desenvolvidos as instituições simbolizam transparência, segurança jurídica e coerência na implementação de políticas públicas eficientes, planejadas e necessárias à sociedade. O frequente debate público é reflexo de democracias avançadas que prezam pelo controle social participativo e o fortalecimento do elo entre o Estado e o cidadão.

Assim, questiona-se: Qual o elo entre o contribuinte brasileiro e o Estado? Há efetivamente um controle social participativo sobre as instituições brasileiras? E sobre o maior Tribunal administrativo paulista? Acredita-se que não.

Se um maior engajamento da população

é um objetivo a ser alcançado bem como a democratização das instituições fundamentais ao funcionamento do país, a coleta de dados é necessária. Dados que baseiem reivindicações ou justifiquem a manutenção da estrutura atual.

Deste modo, as informações colhidas durante a realização deste trabalho serão úteis tanto para os praticantes do Direito Tributário que terão, finalmente, informações claras para poderem traçar estratégias e tomar grandes decisões como, por exemplo, ajuizar uma ação ou discutir a questão na esfera administrativa inicialmente, quanto para os acadêmicos do Direito que se interessam pela equidade decisória dos órgãos administrativos e pelo efetivo direito de defesa do contribuinte.

Essa é, portanto, a base do presente artigo: colher informações que sejam úteis não só para aqueles no meio do Direito Tributário, mas para todos os cidadãos brasileiros que convivem com a manutenção de um *status quo* sem nenhum tipo de justificativa pragmática.

Propôs-se, então, a seguinte pergunta de pesquisa: O que a proporção de casos decididos pelo voto de qualidade na Câmara Superior do TIT e a proporção de casos julgados a favor da Fazenda representam para o processo decisório do Tribunal, especialmente para a equidade do julgamento do contribuinte e para o fortalecimento desta instituição?

2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

2.1. Metodologia de Pesquisa

Para alcançar uma resposta à hipótese de pesquisa norteadora deste trabalho, analisou-se a jurisprudência da Câmara Superior do TIT em um período de 6 (seis) meses (julho – dezembro de 2013) através do próprio

site do Tribunal. Utilizou-se o critério de “publicação” da decisão para poder filtrar quais se enquadrariam no período analisado.

O ciclo escolhido para a análise das decisões de Recursos Especiais corresponde aos últimos 6 (seis) meses do biênio 2012 – 2013. Isto significa que os julgadores do Tribunal que assumiram seus postos em 01.01.2012 para o biênio 2012-2013, já estavam no final de seus mandatos, de modo que pode-se supor já haver uma práxis julgadora solidificada na Câmara Superior pelo maior tempo de interação entre os julgadores.

Por outro lado, é necessário lembrar que, por tratar-se do último semestre do mandato dos julgadores e pelo fato de o Tribunal ser composto por nomeações, poderiam haver pressões implícitas ligadas ao remanejamento dos julgadores e as suas reconduções aos cargos.

Todavia, a escolha pelo período de 06 meses se deu também por acreditar que seria viável a análise mais aprofundada das 637 decisões publicadas neste intervalo, de modo a poder traçar-se com mais segurança conclusões sobre o perfil decisório da Câmara do que uma análise superficial de um período mais extenso de tempo.

Assim, em um primeiro momento, elaborou-se uma tabela com os seguintes campos:

- Número do processo;
- Data da publicação;
- Assunto discutido;
- Votação (unânime, voto de qualidade, por maioria);
- Decisão favorável à;
- Recorrente.

Quanto à variável “Decisão favorável à” cabem algumas considerações. Inicialmente, as decisões que não eram terminativas e devolveram os autos às Câmaras julgadoras para reanálise foram contabilizadas separadamente das decisões em que houve uma verdadeira análise do mérito da questão pela Câmara. Além disso, quando uma decisão é classificada como favorável a uma das partes, significa dizer que o pedido da recorrente foi ou não acatado.

Ou seja, no caso no qual a recorrente for a Fazenda do Estado de São Paulo, por exemplo, e estiver apontado que a decisão foi favorável ao contribuinte, sem ressalvas, significa que todos os pedidos da recorrente foram inteiramente negados. Por outro lado, se o recorrente for o contribuinte e a decisão constar como favorável à Fazenda com a seguinte observação “recurso parcialmente conhecido”, significa que o recurso do contribuinte foi parcialmente conhecido e, no mérito, negado.

Em um segundo momento, passou-se a uma análise da tabela criada, mais especificamente no tocante ao voto de qualidade instituído pelo artigo 61 da Lei nº 13.457 de 2009 e à proporção de casos julgados favoráveis à Fazenda e favoráveis ao contribuinte, sempre com o intuito de traçar um perfil decisório da Câmara.

Por fim, iniciou-se um questionamento doutrinário sobre os resultados encontrados, suas consequências para o Desenvolvimento do Direito Tributário e possíveis implicações para o funcionamento do TIT.

Na tentativa de alcançar a difícil tarefa de compreender a visão do próprio órgão a respeito da sua atuação e analisar os números obtidos da maneira mais imparcial possível, foram conduzidas entrevistas com o Dr. Sér-

gio Ricardo de Almeida que atuou no Tribunal, inclusive na Câmara Superior, por mais de 10 anos; com o Dr. Pedro Lunardelli que atuou por 08 anos no TIT e 02 anos no CARF; com o Dr. Júlio M. De Oliveria que atuou por 04 anos no TIT; com o Dr. Luiz Fernando Mussolini Junior que está no TIT desde 1983 e é atualmente o Decano do tribunal e com o Dr. Marco Antônio Mazzoni presidente do TATE em Pernambuco. As entrevistas foram essenciais para permitir uma maior aproximação à realidade do Tribunal nas conclusões do trabalho e permitir uma visão mais ampla e menos viciada sobre os números encontrados.

Vale dizer que tradicionalmente o TIT elege o Presidente do Tribunal como Presidente da Câmara Superior, conseqüentemente, um representante do Fisco e o Vice-Presidente como um representante do contribuinte exatamente como no caso do CARF. Deste modo, o exercício do conhecido voto de minerva/ voto de qualidade será, na Câmara Superior, sempre de exercício de um representante do Fisco.

Deste modo, os indicadores eleitos para medir a análise jurisprudencial poderão servir como medidores tanto do desvio de finalidade do órgão como do adequado exercício de poder do Tribunal, a depender dos resultados obtidos.

Ademais, é necessário ressaltar que as limitações do presente artigo, como frequentemente ocorre em trabalhos empíricos, são óbvias. Desta maneira, quanto maior o número de casos estudados, também pode ser maior o número de variáveis analisadas, maior a segurança das afirmações.

No entanto, novamente, o presente artigo não se presta à elaboração de algum tipo de conclusão imutável a respeito da atuação

de um órgão administrativo brasileiro, mas proporcionou o levantamento de informações que podem servir de base para uma melhor discussão a respeito da estruturação do contencioso administrativo no país e da estrutura da relação fisco-contribuinte.

Por fim, parece que o tema é atual e pouco estudado, de forma que o resultado da pesquisa trará aos praticantes ou pesquisadores do Direito Tributário informações necessárias e ainda escassas e que poderão servir também como base para a sugestão de mudanças na composição, ou na forma de atuação dos tribunais administrativos, ou como base de justificativa para o conceito de “Órgão Paritário”, ou ainda para contribuir com uma nova agenda de pesquisa.

2.2 Funcionamento do Tribunal

O TIT (2015), em seu próprio website, é assim definido:

“O TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS, vinculado à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, é órgão paritário de julgamento de processos administrativos tributários decorrentes de lançamento de ofício (...).

Mais conhecido como TIT, foi instituído em 05 de junho de 1935 pelo Decreto nº 7.184, do Governador do Estado de São Paulo, Dr. Armando de Salles Oliveira.

O TIT, dentre outras medidas adotadas pela administração fazendária, surgiu em razão da necessidade de se estabelecer um conjunto de normas e procedimentos de administração, destinados a exercer o controle de qualidade sobre os lançamentos tributários e influenciados pelos princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, garantindo ao contribuinte o pleno exer-

cício do contraditório e da ampla defesa.” (Grifos próprios)

O TIT, assim como o contencioso administrativo no estado de São Paulo é atualmente regido pela Lei nº 13.457 de 18 de Março de 2009. Como percebe-se pela definição institucional do Tribunal, a sua criação parece se dar exatamente no sentido de enfrentar os problemas elencados no presente artigo e que parecem figurar como as principais preocupações dos tributaristas.

Acrescenta-se que o artigo 56 da Lei nº 13.457/2009 cria a obrigatoriedade de que o Secretário da Fazenda valide a eleição do presidente e de seu vice no Tribunal entre aqueles que já atuaram no TIT por, ao menos, dois mandatos.

Além disso, nos últimos 10 anos, a jurisprudência da corte é imutável na eleição de um presidente do fisco para presidente do Tribunal e representante do contribuinte para vice.

O Dr. José Paulo Neves, indicado para a presidência da Câmara em 2008 e o Dr. Antônio Augusto Silva P. de Carvalho para a vice-presidência, representantes do Fisco e do Contribuinte respectivamente, permaneceram nas suas posições até o final do biênio 2012/2013 e foram reencaminhados ao cargo para o biênio 2014/2015.

Desta afirmação pode-se inferir que o voto de qualidade no TIT, como já foi dito anteriormente, é exercido pela Fazenda do Estado, representada na pessoa do presidente do Tribunal.

De maneira mais geral, o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo começa com a lavratura do Auto de Infração - AIM. Em seguida, após a intimação do Sujeito Passivo da relação tributária, ou seja,

do contribuinte, este poderá apresentar Impugnação ao Auto de Infração. O Agente Fazendário responsável pela autuação será intimado a se manifestar e, caso seja necessário, serão realizadas diligências e posterior oitiva das partes. Finalmente, será proferida decisão monocrática de Primeira Instância por um delegado das Delegacias Tributárias de Julgamento que será revisada pelo Delegado Chefe.

Caso a decisão proferida seja favorável ao contribuinte, haverá Recurso de Ofício da Fazenda à própria Delegacia Tributária de julgamento. Se o valor do AIIIM superar 5.000 UFESPs e o reexame da decisão gerar nova decisão favorável ao contribuinte, será apresentado Recurso de Ofício ao TIT. No entanto, se o valor não superar 5.000 UFESPs, independentemente da decisão resultante do reexame necessário, não caberá recurso posterior e proceder-se-á ao arquivamento do processo ou à cobrança do débito.

Se, por outro lado, a decisão for desfavorável ao contribuinte e o montante envolvido for inferior à 5.000 UFESPs caberá recurso voluntário do contribuinte ao próprio Delegado Tributário de Julgamento, de modo que desta segunda decisão não caberá recurso, prosseguindo-se com o arquivamento do feito ou a cobrança, como no caso da Fazenda. Ainda, caso o valor supere os 5000 UFESPs, caberá Recurso Ordinário ao TIT.

Assim, no evento de ser apresentado Recurso Ordinário, o próprio Delegado Tributário de Julgamento será responsável por realizar o exame de admissibilidade do recurso. Após manifestação da Diretoria da Representação Fiscal, diligências que se façam necessárias e Sustentação Oral por parte do contribuinte que as solicitar expressa e previamente, será proferida pela Câmara Julga-

dora. Esta decisão poderá anular a decisão de 1ª instância devolvendo os autos à Delegacia Tributária de Julgamento para nova decisão ou, analisar o mérito da questão, inclusive análise de provas.

Desta última decisão, caberá uma posterior análise por parte do contribuinte quando a possibilidade de apresentar um segundo recurso. Tendo em mente que representantes do fisco e do contribuinte se alternam na presidência das Câmaras Julgadoras e que há, portanto, uma grande possibilidade de existirem julgamentos divergentes sobre a mesma matéria, criou-se o Recurso Especial – “RESP”.

Assim, se não houver divergência jurisprudencial, não há que se falar em RESP. Todavia, caso haja divergência jurisprudencial entre as Câmaras Julgadoras, poder-se-á apresentar Recurso Especial à Câmara Superior do TIT.

Na hipótese de o RESP não ser admitido, a decisão da Câmara Julgadora se tornará definitiva e dará ensejo ao arquivamento do processo ou à cobrança do débito a depender do mérito da decisão. Se, por outro lado, o RESP for admitido, serão apresentadas contrarrazões pela parte contrária e a Câmara Superior dará início ao processo de julgamento que poderá produzir decisão definitiva ou devolver os autos às Câmaras Julgadoras em caso de anulação da decisão de segunda instância.

São exatamente estas últimas decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal que foram analisadas durante a pesquisa empírica realizada. *A priori*, não haveria porque ou mesmo como analisar as decisões de primeira e segunda instâncias que poderiam ser reformuladas ainda no âmbito administrativo.

Entretanto, deve-se ter em mente que, como acima explicitado, as decisões da Câmara Superior tratam apenas de casos nos quais havia base para a interposição de Recurso Especial e, portanto, casos em que se discute montante superior à 5.000 UFESPs e em que foram atendidos os outros requisitos processuais.

2.3 Análise dos resultados obtidos

Analisou-se, assim, todas as decisões proferidas pela Câmara Superior do TIT em um período de 06 meses (julho a dezembro de 2013). No total, somaram-se 637 decisões das quais foi possível obter uma gama extremamente ampla de informações relevantes resumidas na Tabela 1.

Tabela 1 – Análise de caso.

Critério de análise	Número de decisões	Porcentagem do número total de casos
Número de processos julgados.	637	100%
Número de decisões terminativas.	580	91,05%
Número de recursos impetrados exclusivamente pela Fazenda.	168	26,37%
Número de Recursos impetrados exclusivamente pelo contribuinte.	407	63,89%
Número de decisões tomadas por votação unânime.	372	58,39%
Número de decisões terminativas tomadas por voto de qualidade.	2	0,30
Número de decisões tomadas por maiorias significativas (mais de 5 votos divergentes).	92	14,44%
Número de recursos fazendários não conhecidos.	30	4,70%
Número de recursos do contribuinte não conhecidos.	173	27,15%
Número de decisões meritórias favoráveis à Fazenda.	178	27,94%
Número de decisões meritórias favoráveis ao contribuinte.	109	17,11%
Número de decisões favoráveis à ambos os recorrentes.	28	4,39%
Número total de decisões desfavoráveis ao contribuinte	351	55,10%
Número total de decisões desfavoráveis à fazenda	139	21,82%
Número de recursos impetrados simultaneamente pela Fazenda e pelo contribuinte.	62	9,73%
Número de decisões relacionadas à ICMS.	598	93,87%

O primeiro dado importante a ser analisado das informações levantadas diz respeito às matérias analisadas pela Câmara Superior do TIT. Nada menos do que 93,87% das decisões analisadas tem como tema central da discussão o Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS.

O fato de a Câmara Superior do Tribunal se deparar com um número tão alto de casos

que envolvam o mesmo tributo pode ter alguns significados. Inicialmente, poder-se-ia supor que a legislação envolvendo o ICMS não é realmente adequada à realidade dos empresários do país.

Além disso, parece razoável acrescentar que devido às exigências processuais para que um recurso possa chegar na Câmara Superior, o ICMS é o tributo de competência

dos Estados que movimenta a maior quantia monetária e, por isso, o tributo que mais dá ensejo às disputas entre fisco e contribuinte.

Segundo dados publicados pelo Sindicato dos Agentes Fiscais de Renda do Estado de São Paulo - SINAFRESP (Sindicato dos Agentes Fiscais de Renda do Estado de São Paulo – SINAFRESP, 2014), arrecadou-se só no Estado de São Paulo, em Fevereiro de 2014, R\$ 9,76 bilhões referentes ao ICMS o que representa um aumento real de 6,2% em relação ao mesmo período do ano anterior enquanto a arrecadação de IPVA que alcançou a margem de R\$ 2,335 bilhões teve queda de 2,5% em relação ao ano 2013.

Assim, não parece razoável supor que a quantidade exorbitante de casos envolvendo ICMS na Câmara Superior do TIT seja *a priori* um problema, mas pode representar a especialização do Tribunal e a adequação deste às necessidades do contribuinte paulista.

Por outro lado, mesmo que a maioria relevante de casos envolvendo o ICMS não represente um problema efetivo na equidade de julgamento da Câmara, o fato de que o tributo mais fundamental para a arrecadação do Estado mais rico do nosso país enseje debate tão fervoroso nas cortes administrativas parece preocupante.

Afinal, foram analisados apenas os casos julgados em uma única câmara do contencioso administrativo paulista sem que seja possível elaborar conjecturas sobre qual o efetivo valor discutido nos tribunais ao longo do Estado que envolvam a arrecadação de ICMS.

Um segundo ponto que parece crucial é o fato de quão uniforme são as decisões da Câmara Superior.

Surpreendentes 59% das decisões proferidas no período analisado foram tomadas

por votação unânime (Gráfico 1) de modo que tanto contribuintes como representantes do fisco concordaram plenamente com o resultado obtido.

A maioria destas decisões referem-se aos casos nos quais o Recurso Especial não teve seu mérito analisado por falta de precedentes divergentes que pudessem justificar o conhecimento do recurso, conforme dados apresentados.

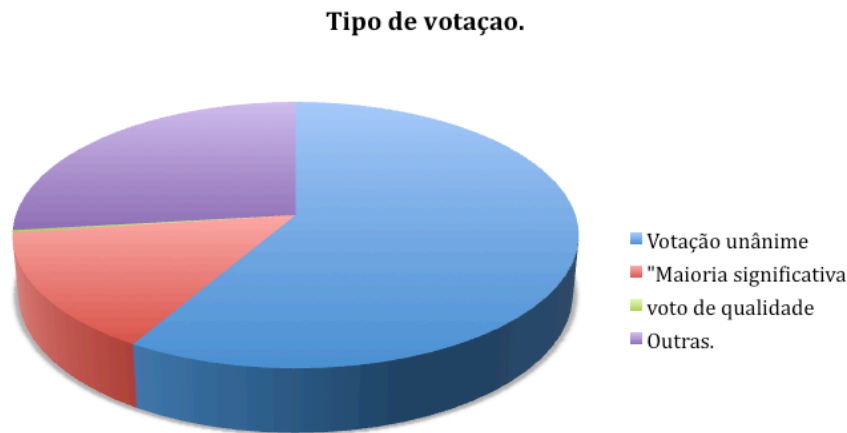
Era comum encontrar, nos votos, comentários nos quais julgadores afirmavam posicionar-se de uma maneira específica por saberem ser este o posicionamento majoritário da Câmara, mesmo não representando seu posicionamento pessoal. Esse é também um indicativo da significativa coesão da câmara e de relativa previsibilidade.

Todavia, independentemente do tipo de decisões proferidas por votação unânime, quase 60%, este é um valor extremamente significativo que pode ser interpretado como a correta valorização do Recurso Especial pelo Tribunal e a adequada manutenção dos pressupostos processuais exigidos para sua utilização.

Por outro lado, pode-se questionar também se a assinatura de um julgador sob o voto proferido pelo relator representa efetivamente o consentimento ou a concordância deste com a *ratio decidendi* do voto proferido. Infelizmente, esta não parece ser uma hipótese aferível.

Assim, acrescenta-se a esta ideia o fato de que mesmo quando há divergência na opinião dos julgadores da Câmara, esta não se faz de maneira extremamente significativa. Apenas 14,44% dos casos analisados foram capazes de criar uma cisão expressiva entre as opiniões dos julgadores administrativos de modo que mais de cinco deles votaram de maneira oposta à decisão final tomada em conjunto.



Gráfico 1. – Modalidades de votação.

A definição da maneira pela qual há a divisão de votos na Câmara Superior do TIT revela dados extremamente importantes, pois, em um primeiro momento, estes parecem contradizer todas as perspectivas que deram ensejo ao estudo de caso ora analisado.

O sentimento de que o contencioso administrativo tributário seria “pró-fisco” e que as principais causas do fenômeno poderiam estar relacionadas ao fato de os julgadores representantes da Fazenda não serem independentes ou à forma de indicação dos representantes do contribuinte cairia por terra. Afinal, procuradores da Fazenda e contribuintes parecem estar em concordância.

Mais surpreendente ainda é o fato de que em seis meses de decisões proferidas, o instituto do voto de qualidade foi utilizado apenas duas vezes. Conforme entrevista concedida para este estudo (S. R. Almeida, comunicação pessoal, 16 julho 2014), é plausível supor:

São casos extremados nos quais a Câmara Superior decidirá um caso pelo voto de qualidade, diferentemente das Câmaras

baixas onde há um número reduzido de juízes por Câmara, 4, na Câmara Superior são 16 [julgadores]. Somente em casos extremados, ou seja, raras são as exceções nas quais o resultado deverá ser desempatado pelo presidente da seção podendo ser este o presidente do Tribunal e, portanto, um representante do fisco ou seu vice, um representante do contribuinte. Na realidade, acho esta ideia salutar, pois em última instância a responsabilidade como um todo pelo julgamento cairá na pessoa física do presidente.

Contudo, a aparente coesão da Câmara Superior não pode ser interpretada como uma integral segurança à equidade de julgamento do Tribunal.

Como podemos perceber pelo fato de que 63,89% dos recursos julgados foram interpostos exclusivamente pelo contribuinte e 9,73% por ambas as partes, o contribuinte em nada se satisfaz com as decisões das Câmaras Julgadoras. Afinal, o contribuinte

paulista recorre de aproximadamente 75% das decisões proferidas pelas câmaras julgadoras do Tribunal.

Este número parece questionar fortemente a hipótese anteriormente levantada por Valadão (2013, p. 104) de que a confirmação de quase 90% dos Autos de Infração questionados nas Delegacias da Receita Estadual seja um indicativo inequívoco da qualidade destes.

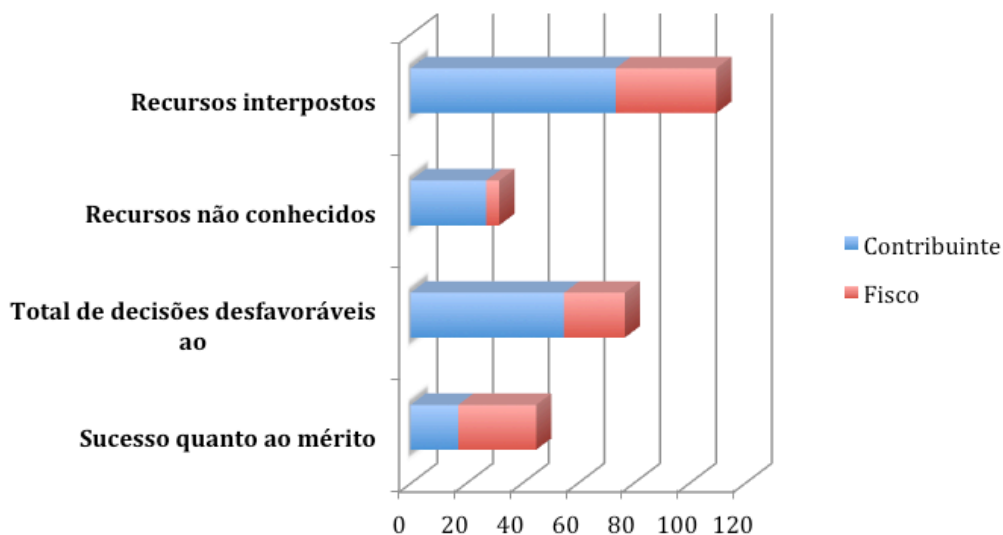
Outro indicativo alarmante é o fato de que apenas 4,70% do número total de decisões foram proferidas no sentido de negar conhecimento aos recursos interpostos pela Fazenda enquanto a porcentagem aumenta para 27,15% ao tratarmos dos recursos interpostos pelo contribuinte.

Se levar-se em conta a proporcionalidade do número de recursos interpostos pela Fazenda e pelo contribuinte, os números são ainda mais expressivos.

Dos recursos interpostos pela Fazenda, apenas 17,85% tiveram conhecimento negado enquanto 42,50% dos recursos interpostos pelo contribuinte nem mesmo tiveram o mérito analisado.

Somando-se ao número de recursos interpostos pelo contribuinte não conhecidos o número de decisões nas quais este teve seu pedido totalmente indeferido pela Câmara superior, chega-se a uma preocupante porcentagem de 55,10% de decisões desfavoráveis ao contribuinte, contra apenas 21,82% de decisões opostas aos interesses fazendários (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Porcentagem de recursos interpostos.



Durante as pesquisas, duas eram as justificativas principais para o não conhecimento destes recursos: necessidade de reavaliação probatória e falta de precedentes divergentes entre as câmaras julgadoras, mas sem dúvida a última foi a responsável pelo não conhecimento de esmagadora maioria dos recursos.

Parece razoável considerar que a possibilidade de que os advogados que atuam no contencioso administrativo no Estado de São Paulo apresentem precedentes tão insignificativos para sustentar os Recursos Especiais interpostos em uma proporção tão superior aos procuradores da Fazenda seja, no mínimo, falaciosa.

Para finalizar o argumento de que as decisões da Câmara Superior parecem tender efetivamente a acatar os argumentos Fazendários de maneira mais contundente que os propostos pelo contribuinte, vale dizer que em 178 casos a Fazenda obteve sucesso na Câmara quanto ao mérito do recurso, representando 27,94% do total de recursos interpostos enquanto o contribuinte teve apenas 17,11% de decisões meritórias favoráveis às teses que apresentou, mesmo tendo interposto número expressamente mais elevado de recursos.

É fato que não se pode argumentar conclusivamente que a Câmara Superior do TIT tem uma orientação “pró-fisco”, afinal as motivações do contribuinte podem levá-lo a apresentar um número excessivo de recur-

sos ou a argumentação fazendária pode ser realmente mais adequada, especialmente se considerarmos a surpreendente coesão existente entre seus membros.

No entanto, o número de recursos do contribuinte não conhecidos e a porcentagem de casos nos quais a Fazenda teve seus recursos conhecidos e saiu vitoriosa parecem ser indicativos significantes (Gráfico 3).

No mínimo, os dados ora apresentados deveriam levar a um questionamento mais profundo do contribuinte no momento de adentrar no contencioso administrativo no Estado de São Paulo.

Por fim, como mencionado anteriormente, a quantidade exorbitante de casos que envolviam o ICMS pareceu merecer análise mais detalhada.

Gráfico 3. – Divisão dos recursos por assunto.



É verdade que ao julgar os casos de mesmo tema, a Câmara parece extremamente coerente, o que suportaria a tese de que este é realmente seu entendimento acerca do assunto, porém o próprio fato de que o ICMS é tão intensamente discutido deve demandar atenção.

Como já foi dito, a análise do contencioso administrativo no Estado de São Paulo é na realidade, “a ponta do iceberg” da relação fisco/contribuinte. É desta relação, da arrecadação ao Erário Público que podemos discutir o desenvolvimento de políticas públicas, a modificação da legislação tributá-

ria e, de maneira mais ampla, o desenvolvimento do país.

Neste ponto, parece correto afirmar que a relação entre o Direito Tributário e o desenvolvimento, aqui exemplificada pela discussão incessante sobre o ICMS, tributo fundamental na esfera estadual, no contencioso tributário paulista, é não só clara como essencial.

3. MODELO ATUAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EM SÃO PAULO

3.1. O voto de qualidade

Em meio à análise dos resultados obtidos, o voto de qualidade se sobressai e traz inúmeras questões acerca de sua validade, necessidade e eficácia dentro dos tribunais administrativos. Contudo, esbarra-se também em questão prática: o voto de qualidade está de acordo com a legislação vigente?

Ao observarmos as normas sancionatórias tributárias, percebemos que o caput do art. 112 do CTN se refere ao contribuinte sujeito à penalidades tributárias como “acusado” e elenca expressamente as hipóteses nas quais a legislação tributária lhe deve ser favoravelmente interpretada. Vejamos:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifos nossos)

Desta maneira, o que pode extrair-se da norma acima, a despeito de sua tecnicidade vocabular, é que existe no direito tributário o conceito do *in dubio pro contribuinte*. (Scaff, 2014)

Sabendo da existência deste princípio na legislação tributária, seria juridicamente possível a existência do voto de qualidade na maneira na qual é hoje desenhado no sistema do estado de São Paulo? Scaff (2014, p. 20) acredita que não.

O autor argumenta que a questão da constitucionalidade do voto de qualidade nos tribunais administrativos está relacionada não ao fato de ser necessariamente proferido pelo julgador representante do fisco, mas no fato de que o voto de qualidade é, na realidade, um voto duplo. O presidente da câmara votará ordinariamente e extraordinariamente para desempatar o julgamento.

Argumenta-se ainda que, conforme discutido, a CDA em muito se aproxima a um processo inquisitório, uma vez que cria-se o título extrajudicial sem a participação expressa do contribuinte, em desacordo com a norma Civil.

Ademais, a aplicação do voto duplice seria outro indicativo da situação de desequilíbrio entre as partes da relação fisco/contribuinte evidenciando a necessidade de reger-se o processo administrativo pelo princípio acusatório extraído diretamente do Direito Penal. É exatamente nesta ideia que Scaff (2014) fundamenta sua opinião:

A diferença prática entre estes dois enfoques não está diretamente relacionada com o brocardo “o que não está nos autos não está no mundo”. Sua diferença está na resposta à pergunta: “quem coloca

o mundo nos autos?”. Se a resposta for “as partes que litigam em igualdade de condições”, estaremos defronte de um princípio dispositivo; se uma das partes estiver se sobrepondo à outra, estaremos defronte de uma situação acusatória.

Assim, baseando-se na sobreposição de vontades galgada entre fisco e contribuintes, Scaff (2014) conclui que a possibilidade do exercício do voto de minerva nas cortes administrativas afastaria a certeza e liquidez do próprio título extrajudicial constituído na decisão administrativa por se tratar da imposição da vontade estatal por um voto duplo do representante do fisco. Aplicar-se-ia, então, o princípio do *in dubio* pró contribuinte.

Por outro lado, a pesquisa realizada ao longo deste trabalho não parece, obrigatoriamente, corroborar esta tese.

O fato de que apenas dois casos entre 637 foram decididos pelo desempate do presidente da Câmara Superior parece muito menos preocupante que o fato de que apesar de ter apresentado quase 3 vezes mais recursos que à Fazenda, o contribuinte saiu proporcionalmente vitorioso em aproximadamente 60% menos casos que o fisco.

O exercício do voto de qualidade que norteou o início deste estudo de caso, agora nos parece um tanto quanto irrelevante quando comparado a outros levantamentos realizados.

Com o que analisou-se, a aplicação do voto de qualidade não é tão comum no âmbito da Câmara Superior como se esperava, mas a sua existência em si é um foco de preocupação, pois traz questões ainda mais fundamentais sobre a estrutura do órgão paritário e do próprio tribunal.

Frise-se também que a utilização do voto de qualidade pode ou não ser mais rele-

vante em sede de julgamentos de Recurso Ordinários, uma vez que as câmaras baixas contam apenas com 04 julgadores, 02 representantes do contribuinte e 02 representantes do fisco. Talvez seja este um bom tema para uma próxima pesquisa.

Contudo, exatamente como argumentou Scaff (2014, pg. 22), para os entrevistados, a maior questão relacionada ao voto de qualidade é o fato de que sua aplicação se dá, na realidade, como a soma do mesmo voto proferido pelo presidente da Câmara Superior em duplicidade.

Durante a entrevista concedida, o ex-julgador Pedro Lunardelli chama a atenção para o fato que o mesmo voto, com a mesma *ratio decidendi* fará com que haja um desempate. (P. Lunardelli, comunicação pessoal, 14 agosto, 2015).

Assim, quando a argumentação oferecida por ambas as partes não foi suficiente para possibilitar o convencimento da maioria dos julgadores na câmara, prevalece automaticamente o entendimento do presidente do tribunal.

O que assusta os praticantes do meio, imagina-se, é o fato de que após duas decisões monocráticas em primeira instância, uma passagem pelas câmaras baixas, recurso especial, empate na Câmara Superior, o voto do representante do fisco será dúplice e, sem nenhuma nova fundamentação, seu entendimento prevalecerá automaticamente.

A manutenção do auto de infração, “deve ser reconhecida além de qualquer dúvida razoável” (Scaff, 2014, p. 35). Contudo, o voto dúplice permite que haja uma manutenção automática do auto de infração, ainda que anos de argumentação no contencioso administrativo não tenham sido suficientes para convencer ao menos a maioria dos jul-



gadores do tribunal da legitimidade da lavratura.

Exatamente neste sentido se posiciona Luiz Roberto ao realizar estudo de caso sobre dois atos de concentração decididos por voto de minerva no Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e concluir pela inconstitucionalidade do voto de qualidade por tratar-se de voto “duplo” (Barroso, 2009: In Scaff, 2014).

CONCLUSÃO

A surpresa trazida pelos resultados obtidos pode ser considerada como um dos melhores resultados possíveis em uma pesquisa empírica em Direito. Como dito, o voto de qualidade, que justamente deu início ao estudo conduzido mostrou-se, no cenário estudado, menos relevante do que se supunha por meio das hipóteses levantadas.

Por outro lado, os outros indicadores utilizados na pesquisa confirmaram uma porcentagem relevante de perda do contribuinte paulista na Câmara Superior do TIT, corroborando outras hipóteses que deram ensejo à hipótese de pesquisa trabalhada.

Vale ressaltar novamente que o presente estudo teve como foco menos a definição de verdades imutáveis sobre o contencioso administrativo no Estado de São Paulo e muito mais o levantamento de informações sobre a relação fisco e contribuinte dentro do órgão paritário mais importante no Estado.

Informações estas que ainda podem ser (e isto é desejável) exploradas por pesquisas e trabalhos futuros. Ora, a utilização tão escassa do voto de qualidade na Câmara Superior em muito pode diferir da sua utilização nas Câmaras baixas, por exemplo.

Parece interessante ainda a tentativa de

atrelar a porcentagem de casos desfavoráveis ao contribuinte ao valor envolvido nestes, pois poderia ser ainda mais significativo se fosse possível comparar o voto de cada julgador a depender do montante envolvido no caso discutido.

De qualquer maneira, com os dados obtidos até o presente momento, parece correto afirmar que há de fato uma preponderância de vitórias da Fazenda na Câmara Superior do TIT. Contudo, estas se deram não pelo exercício do voto de minerva do presidente do Tribunal, como supôs-se no início, mas por expressiva coesão de todos os 16 juízes que em 58,39% das decisões votaram em uníssono.

Percebe-se também que, independentemente das decisões tomadas pela Câmara Superior, o contribuinte paulista parece efetivamente insatisfeito com as decisões de primeira instância, uma vez que recorre em praticamente 75% dos casos.

Por outro lado, deste expressivo número de recursos, 42,5% não chegam nem mesmo a ser conhecidos pela Câmara Superior com base em dois argumentos, quais sejam a impossibilidade de reanálise de provas e falta de instrução dos recursos com precedentes que demonstrem satisfatoriamente divergência jurisprudencial entre as câmaras baixas.

Além deste ponto, o que mais sobressaiu foi o fato de que o Tribunal de Impostos e Taxas que surpreendeu pela coesão interna é na realidade pouco independente.

Os Procuradores da Fazenda respondem diretamente à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda enquanto os juízes-contribuintes necessitam da indicação do Governador do Estado



não só para serem eleitos como para serem reconduzidos ao cargo.

Se a coesão interna parece argumentar em favor do órgão paritário, parece também demandar a elaboração de uma carreira específica que viabilize não só a independente aplicação da legislação tributária, mas a consequente solidificação de jurisprudência pelo Tribunal que possa permitir ao contribuinte relativa segurança jurídica não quanto ao resultado da lide especificamente, mas quanto à aplicação correta e independente das normas do jogo.

Afinal, o bom funcionamento das instituições é o primeiro passo para a eficiência e adequada produtividade destas. O mero respeito pela paridade nos termos instituídos pelo regimento do Tribunal não é suficiente para permitir uma efetiva representação do contribuinte no órgão.

O modelo do Tribunal Administrativo Tributário do Estado - "TATE" em Pernambuco, no qual a carreira de julgador já é instituída, parece ser merecedor de pesquisa futura inclusive a título de comparação com os registros ora discutidos a respeito do TIT.

É pela produtividade e engajamento social que as instituições poderão ajudar no desenvolvimento do país e, pelos dados ora estudados, parece que ainda há muito espaço na organização e estrutura do TIT para seu desenvolvimento e crescimento.

Portanto, a opção de Pernambuco pela criação da carreira de julgador administrativo parece digna de reconsideração, uma vez que prima-se não só pela equidade do julgamento do contribuinte, mas pela independência dos julgadores da corte.

Afinal, a mera arrecadação aos cofres públicos em nada sugere o perfeito exercício do

Direito no Brasil. A arrecadação tem propósito muito maior que encher os cofres públicos, qual seja garantir o direito do cidadão brasileiro aos serviços públicos de qualidade.

Desta maneira, o diagnóstico que pretendia-se realizar sobre o maior órgão do contencioso administrativo tributário no Estado de São Paulo, corroborou apenas em parte as hipóteses de pesquisas levantadas no começo deste estudo dando margem a discussões ainda mais fundamentais para a reestruturação da aplicação do Direito Tributário no Brasil.

Conclui-se assim, que relatórios como o publicado pela Subsecretaria da Fiscalização da Receita Federal do Brasil - RFB/SUBIS (Subsecretaria da Fiscalização da Receita Federal do Brasil - RFB/SUBIS, 2014), no qual se comemora vivamente o recorde de arrecadação tributária no Brasil não deveriam ser motivo de tanto orgulho, mas indicadores de um cenário preocupante e ainda pouco explorado.

A real questão é saber como este volumoso montante é arrecadado e se ele é efetivamente aplicado em prol do desenvolvimento brasileiro. Exigir o que é de fato direito do cidadão brasileiro é exigir desenvolvimento a partir do melhor emprego do Erário Público e, conseqüentemente, o fortalecimento de nossas instituições.

REFERÊNCIAS

- Amaral, D. F. do, & Almeida, A. (2003). *Grandes linhas da reforma do contencioso administrativo* (2a ed.). Almedina.
- Amed, F. J., & Negreiros, P. J. L. de C. (2000). *História dos tributos no Brasil*. Barueri: Magnaprint do Brasil.
- Araujo, J. F. (n./d.) *Retificação de certidão de Dívida Ativa*. Seminário 4, ECT. Recuperado em 14 janeiro,



2015, de <http://pt.scribd.com/doc/238017053/ECT-Semina-rio-4-Juliana-Furtado-Costa-Arau-jo#scribd>
Artigo 56. Lei nº 13.457 de 18 de Março de 2009. O Presidente e o Vice-Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas, bem como os Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras Julgadoras, serão designados por ato do Coordenador da Administração Tributária, referendado pelo Secretário da Fazenda. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/tit_legis/leis_estaduais/2009/lei_13457_2009.htm

Artigo 61. Lei nº 13.457 de 18 de Março de 2009. As decisões das Câmaras serão tomadas por maioria de votos dos juízes presentes. Em caso de empate, prevalecerá o voto de qualidade do Presidente da Câmara. Parágrafo único - As sessões serão realizadas com a presença mínima de: 1 - 12 (doze) juízes, tratando-se de sessão da Câmara Superior; 2 - 3 (três) juízes, tratando-se de sessão das Câmaras Julgadoras. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/tit_legis/leis_estaduais/2009/lei_13457_2009.htm

Artigo 64. Lei nº 13.457 de 18 de Março de 2009. Os juízes servidores públicos, todos portadores de título universitário, serão nomeados pelo Governador do Estado, dentre servidores da Secretaria da Fazenda e Procuradores do Estado, especializados em questões tributárias, indicados pelo Secretário da Fazenda. Parágrafo único - O número de Procuradores do Estado, escolhidos dentre os integrantes da Procuradoria Geral do Estado, será de 1/6 (um sexto) do número total dos juízes servidores públicos. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/tit_legis/leis_estaduais/2009/lei_13457_2009.htm

Artigo 65. Lei nº 13.457 de 18 de Março de 2009. Os juízes contribuintes, todos portadores de título universitário, de reputação ilibada e reconhecida especialização em matéria tributária, com mais de 5 (cinco) anos de efetiva atividade profissional no campo do Direito, inclusive no magistério e na magistratura, serão nomeados pelo Governador do Estado, dentre os indicados pelas entidades jurídicas ou de representação dos contribuintes. Parágrafo único - É vedada a nomeação para juiz contribuinte de servidor que esteja no exercício de função ou cargo público. Recuperado de http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/tit_legis/leis_estaduais/2009/lei_13457_2009.htm

Artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN. 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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

Artigo 586. Código de Processo Civil. Lei nº 5.869 de 11 de Janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869compilada.htm

Barroso, L. R. (2009). A atribuição de voto duplo a membro de órgão julgante colegiado e o devido processo legal. *Revista do IBRAC - Direito da concorrência, consumo e comércio internacional*, 16, 45.

Bossa, G., Oliveira Souza, M., & Ferreira, L. (2014). É necessário fortalecer instituições para desenvolver o Brasil. Recuperado em 21 janeiro, 2015, em <http://www.conjur.com.br/2014-dez-26/necessario-fortalecer-instituicoes-desenvolver-brasil>

Brigagão, G. (2012). Fazenda tem vantagem no contencioso administrativo. Recuperado em 07 julho, 2014, de <http://www.conjur.com.br/2012-fev-22/consultor-tributario-fazenda-vantagem-contencioso-administrativo>

Corbacha, A., Vicente, F. C., & Lora, E. (2013). Não basta arrecadar: A tributação como instrumento de desenvolvimento. BID.

Decreto nº 7.184 de 05 de junho de 1935. Lei nº 10.941 de 25 de Outubro de 2001. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Artigo 41 - O julgamento em segunda instância administrativa cabe ao Tribunal de Impostos e Taxas - TIT, observado o disposto nesta lei. Parágrafo único - As Delegacias Tributárias de Julgamento ficam vinculadas ao Tribunal, para que, sob gestão única, haja a interação jurisprudencial e procedimental entre elas, como estabelecido nesta lei. Recuperado de <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10594222/artigo-41-da-lei-n-10941-de-25-de-outubro-de-2001-de-sao-paulo>

Machado, H. de B. (2011). *Curso de Direito Tributário* (32a ed.). Editora: Malheiros.

Martins, A. L. (2010). *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. Rio de Janeiro: Capivara.

Nunes, F. (2014). *Contencioso Administrativo cresce em valores*. Recuperado em 07 julho, 2014, de <http://www.ibet.com.br/contencioso-administrativo-cresce>



-em-valores/

Ribeiro, W. L. C. (2004). *Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE: eficácia das suas decisões junto aos juizes das Varas da Fazenda Pública do Estado de Pernambuco*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco. Recuperado de http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/7789/arquivo7905_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Scaff, F. F. (2014). In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 200.

Scaff, F. F. (2014). *Não basta arrecadar: Tributação pode desenvolver o país*. Publicado no Consultor Jurídico. Recuperado em 11 maio, 2014, de <http://www.conjur.com.br/2013-nov-05/contas-vista-nao-basta-arrecadar-tributacao-desenvolver-pais>

Schapiro, M. G., & Trubek, D. (2012). Redescobrimo o Direito e Desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal. In M. G. Schapiro, & D. Trubek, (Org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os Brics* (pp. 27-70). São Paulo: Saraiva.

Schitini, J. A. (2003). *ICMS: O novo contencioso administrativo fiscal do ICMS paulista*. Brasil: Editora Leud.

Sen, A. K. (2011). *The idea of justice*. United States: First Harvard University Press Paperback Edition.

Sindicato dos Agentes Fiscais de Renda do Estado de São Paulo - SINAFRESP. (2014). *Aumenta a arrecadação em São Paulo*. Recuperado em 05 janeiro, 2015, de <http://sinafresp.org.br/aumenta-a-arrecadacao-em-sao-paulo/>

Subsecretaria da Fiscalização da Receita Federal do Brasil - RFB/SUBIS. (2014, março). *Prestação de contas ordinária anual: Relatório de gestão do exercício de 2013*. Recuperado em 22 janeiro, 2015, de http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Historico/srf/RelGestao/2013/RFB/RelatoriodeGestaoExercicio2013_RFB.pdf

Trecenti, J. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Associação Brasileira de Jurimetria. Recuperado em 31 agosto, 2015, de <http://portal.abjur.org.br/index.php/37-carf>

Tribunal de Impostos e Taxas – TIT. *Relatório de gestão: Quantidade e valor de processos que entraram no contencioso*. Recuperado em 20 agosto, 2015, de http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/relatorios_gestao/estoque/estoque.shtm

Valadão, M. A., et al. (2013). Estudo sobre o contencioso

administrativo fiscal da Federação brasileira: Problemas e soluções. In *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros*. Brasília-DF: ESAF.

Data de submissão: 09/05/2015

Data de aceite: 04/12/2015

