CIDADE DE
SÃO PAULO
FAZENDA

RELATÓRIO

PROPOSTAS DE APRIMORAMENTO

DO

PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA DE SÃO PAULO

Maio de 2022

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 7

2. VOTO DE QUALIDADE 7

2.1. HISTÓRICO DA DISCUSSÃO ACERCA DO VOTO DE QUALIDADE. 7

2.2. VALIDADE JURÍDICA DO VOTO DE QUALIDADE 9

2.2.1. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE – JURISPRUDÊNCIA STF E STJ 9

2.2.2. LEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE – JURISPRUDÊNCIA TRF's e TJ's 13

2.3. DO RESULTADO DOS RECURSOS JULGADOS POR VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO PAULO 17

2.4. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR NA CRIAÇÃO E COMPOSIÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO 19

3. DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MAIOR EFICIÊNCIA NA UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS 19

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo pretende contribuir para o aprimoramento do processo administrativo tributário, à luz do Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1, de fevereiro de 2022, que instituiu "Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional".

Abordará dois temas: (i) o voto de qualidade; e (ii) o momento de apresentação de provas no procedimento e processo administrativo tributário, os quais se aplicam aos processos administrativos tributários em âmbito federal, estadual e municipal.

Quanto ao voto de qualidade, concentraremos o estudo na sua validade jurídica perante o ordenamento, no entendimento jurisprudencial a respeito, e em dados sobre os julgamentos por voto de qualidade no Conselho Municipal de Tributos de São Paulo, órgão julgador de segunda instância administrativa tributária.

Quanto ao momento de apresentação de prova, o estudo foi motivado pelo fato de que a não apresentação injustificada de provas solicitadas no procedimento de fiscalização, aliada à possibilidade de ampla produção probatória na primeira instância do contencioso administrativo, não raro têm contribuído para a morosidade no contencioso e o aumento de sua ineficiência, desperdiçando-se recursos públicos, fazendo com que, nesses casos, na prática, o procedimento fiscalizatório tenha que ser reaberto na primeira instância, gerando custos desnecessários para a Administração Pública.

Ao final, proporemos aprimoramentos legislativos sobre o segundo tema.

2. VOTO DE QUALIDADE

2.1. HISTÓRICO DA DISCUSSÃO ACERCA DO VOTO DE QUALIDADE.

O voto de qualidade ou voto de minerva é um mecanismo de desempate utilizado por órgãos administrativos de julgamento de composição paritária, com representantes da administração pública e dos contribuintes, no qual o presidente do órgão profere um voto adicional nos casos de empate.

Tendo em vista que em tais órgãos os presidentes são, em regra, conselheiros indicados pela administração tributária, questionou-se a legalidade dessa sistemática, com fundamento, principalmente, na necessidade de interpretação mais favorável ao acusado, prevista no art. 112 do CTN, e na impossibilidade de duplo voto pelo mesmo julgador.

Como será demonstrado adiante, tais teses não obtiveram êxito na esfera judicial, na qual se formou sólida jurisprudência pela regularidade do voto de qualidade como critério de desempate.

Por opção do legislador federal, o texto da MP nº 899/2019, que dispunha sobre transação tributária, foi integralmente sancionado e convertido na Lei nº 13.988/2020, na qual se acrescentou dispositivo de que o empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário resolve-se favoravelmente ao contribuinte[1].

Desse modo, os empates nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por conta de alteração da lei, passaram a ser decididos automaticamente a favor dos contribuintes e não mais pelo voto de qualidade.

Em artigo publicado, o Sindifisco Nacional alertou que, “com a alteração, o CARF passaria a ter um caráter privado, com poder decisório soberano conferido aos representantes dos contribuintes, indicados por entidades privadas, resultando em perda de arrecadação de cerca de R$ 60 bilhões por ano”.[2]

Atualmente discute-se a constitucionalidade dessa alteração por meio das ADI’s 6.399, 6.403 e 6.415. Até o momento, a maioria dos Ministros posicionou-se pela constitucionalidade material da opção legislativa de extinguir o voto de qualidade[3].

---

[1] "Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

[2] Voto de qualidade: julgamento no STF inicia na sexta (2). Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/voto-de-qualidade-julgamento-no-stf-inicia-amanha-2/> Acesso em 29/04/2022.

[3] Vide tópico 2.2.1.

O STF e o STJ têm se posicionado pela constitucionalidade e legalidade do voto de minerva, dispondo que a escolha do critério de solução de impasse é prerrogativa válida do legislador.[4]

2.2. VALIDADE JURÍDICA DO VOTO DE QUALIDADE

A análise da constitucionalidade do voto de qualidade não pode ser feita sem se considerar o panorama do processo tributário como um todo, que abrange, potencialmente, tanto o processo administrativo quanto o processo judicial.

Isso porque, sendo a administração pública uma unidade, como personalidade jurídica, e havendo uma decisão desfavorável a ela no processo administrativo, ou seja, a autuação sendo cancelada, faz-se coisa julgada, não lhe sendo atribuída a prerrogativa de postular (como pessoa jurídica única que é) em juízo para combater a decisão administrativa que decretou a nulidade do crédito tributário. De modo distinto, os contribuintes, em caso de manutenção da autuação, podem socorrer-se ao Poder Judiciário.

Assim, para que haja verdadeiro equilíbrio de armas no processo tributário, é necessário que a legislação preveja o voto de qualidade, a fim de que, caso ocorra empate, a controvérsia não seja automaticamente definida em favor do contribuinte, mas sim por voto proferido pelo presidente da Câmara Julgadora, o qual, em nome da administração pública, de maneira imparcial, dará o último posicionamento técnico da administração pública sobre se vale a pena prosseguir, eventualmente, na contenda ou não. Por exemplo, sua decisão (sempre em nome da administração pública) eventual em favor de manutenção da autuação pode estar permeada pelo entendimento de que a contenda enseja uma dúvida relevante, a ponto de merecer ser levada ao Poder Judiciário, que é quem, afinal, dará a última palavra.

2.2.1. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE – JURISPRUDÊNCIA STF E STJ

Historicamente a sistemática de desempate foi amplamente utilizada por diversos órgãos governamentais, tais como o CADE (Conselho Administrativo de

[4] ADPF 622, publicado em 21/05/2021; REsp: 966.930 DF 2007/0156633-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 28/08/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 12/09/2007, p. 193.

Defesa Econômica)[5] e CONANDA (Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente)[6].

No julgamento da ADPF 622, publicado em 21/05/2021, que versava sobre a inconstitucionalidade do Decreto nº 10.003/2019 por dificultar a participação da sociedade civil em conselhos deliberativos, em que pese o STF tenha reconhecido a inconstitucionalidade de vários dispositivos, deixou de acolher o pedido quanto ao afastamento do voto de qualidade do Presidente do CONANDA. Segue excerto do voto do eminente Ministro Luís Roberto Barroso:

> "Deixo de acolher o pedido quanto: (i) à redução paritária do número de representantes do Poder Público e da sociedade civil, que valerá, contudo, apenas a partir do início dos novos mandatos (não há que se falar, portanto, em repristinação do art. 79, § 3º, do Decreto nº 9.579/2018); **(ii) ao voto de qualidade do Presidente do Conanda, uma vez que parece razoável como critério de solução de impasse**; (iii) à impossibilidade de recondução de representantes da sociedade civil. **Não ficou demonstrada, quanto a tais pleitos, a conexão entre as referidas normas e a fragilização da participação da sociedade civil, desde que restabelecidas as demais normas.**" (Grifo nosso).

Especificamente quanto ao voto de qualidade na seara tributária, no julgamento das ADI's 6.399, 6.403 e 6.415, a tese jurídica que está sendo formada é a de que a manutenção ou a extinção do voto de qualidade é opção legislativa legítima e constitucional.

No mesmo sentido, o STJ, quando confrontado com o tema, validou o voto de qualidade no âmbito do CADE. Veja-se a ementa do julgado:

> ADMINISTRATIVO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – JULGAMENTO COLEGIADO NO CADE – EMPATE – VOTAÇÃO DÚPLICE PELA PRESIDENTE DO ÓRGÃO (ARTIGO 8º, II, DA LEI 8.884/94). 1. A Lei 8.884/94, ao disciplinar os processos administrativos do CADE, outorga ao presidente do órgão o dever de participar como votante, ao tempo em que também lhe atribui voto de qualidade, em caso de empate. 2. Regra especial a ser aplicada na

[5] STJ - REsp: 966.930 DF 2007/0156633-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 28/08/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 12/09/2007, p. 193.
[6] ADPF 622, publicado em 21/05/2021.

> específica hipótese, em nome do princípio da legalidade. 3. Recurso especial improvido.
>
> (STJ - REsp: 966930 DF 2007/0156633-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 28/08/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 12/09/2007 p. 193)

A título exemplificativo, a ilustre Ministra Regina Helena Costa, em decisão monocrática proferida no REsp nº 1.969.717, assim dispôs acerca da do voto de qualidade na seara tributária:

> RECURSO ESPECIAL Nº 1.969.717 - SP (2021/0248189-8) DECISÃO Vistos. Trata-se de Recurso Especial interposto por SUCOCITRICO CUTRALE LTDA, contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fls. 1.459/1.462e): CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 25, INCISO II, § 9º, DO DECRETO Nº 70.235/1972 E ARTIGO 54 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF - CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL- HIPÓTESE DE IMUNIDADE QUE ABRANGE APENAS AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR - NATUREZA JURÍDICA DE CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL - INCIDÊNCIA SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. HIGIDEZ E EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO FISCAL.
>
> Da leitura do acórdão recorrido, conclui-se que o Recurso Especial não merece ser conhecido quanto à alegação de violação aos arts. 112 do CTN e 1º da Lei n. 8.315/1991. A uma, pois, como apontado pelo tribunal a quo, o comando contido no art. 112 do CTN é dirigido à lei tributária que defina infrações ou comine penalidades, hipótese não tratada nestes autos. Além disso, "a norma constante no art. 112 do CTN não consiste em critério de desempate de decisões colegiadas, mas, sim, em critério de interpretação do julgador ao proferir decisões. Trata-se de institutos diversos, disciplinando fatos diversos (despacho no AREsp 1.752.053-RJ, rel. Min. Herman Benjamin).

> Posto isso, com fundamento nos arts. 932, III e IV, do Código de Processo Civil de 2015 e 34, XVIII, a e b, e 255, I e II, do RISTJ, CONHEÇO EM PARTE do Recurso Especial e, nesta extensão, NEGO-LHE PROVIMENTO. Publique-se e intimem-se. Brasília, 11 de novembro de 2021. REGINA HELENA COSTA Relatora
>
> (STJ - REsp: 1.969.717 SP 2021/0248189-8, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Publicação: DJ 16/11/2021)

Por sua vez, o eminente Ministro Herman Benjamin assim se manifestou no Agravo em Recurso Especial nº 1.752.053:

> AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.752.053 - RJ (2020/0223163-2) DECISÃO Trata-se de Agravo contra decisão que inadmitiu Recurso Especial (art. 105, III, a, da CF/1988), assim ementada: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NULIDADE DO JULGAMENTO DO CARF. VOTO DE QUALIDADE DO PRESIDENTE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 112 DO CTN. APLICAÇÃO DO ART. 25, II, § 9º, DO DECRETO-LEI 70.235/72. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO ART. 102, § 2º DO DECRETO-LEI 37/66. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA E FORMAL. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. Inexistência de violação ao princípio do in dubio pro contribuinte, previsto no art. 112 do CIN, com a utilização do voto de qualidade do Presidente da Turma, como critério de desempate do julgamento colegiada no CARF. O art. 112 do CTN orienta a interpretação do julgador de forma individual, em caso de dúvida ao proferir sentença, decisão interlocutória ou voto. Já o art. 25, II, § 9º, do Decreto-Lei 70.235/72, disciplina a sistemática do julgamento das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso de empate. A previsão do art. 112 do CTN não representa critério de desempate em decisões de colegiada, mas critério de interpretação do julgador ao preferir decisão, sendo regramentos para situações que não se assemelham.
>
> [...]
>
> Desse modo, não se pode conhecer do Recurso Especial para analisar suposta ofensa ao Regimento Interno do CARF. Ainda que

> superado esse óbice, não se vislumbra ofensa ao art. 112 do CTN pelo § 9º do art. 25 do Decreto-Lei 70.235/1972. Isso porque a norma constante no art. 112 do CTN não consiste em critério de desempate de decisões colegiadas, mas, sim, em critério de interpretação do julgador ao proferir decisões. Trata-se de institutos diversos, disciplinando fatos diversos. Em relação à votação dúplice, esta Corte Superior possui orientação de que "A cumulação do voto ordinário com o voto de qualidade não representa nenhuma irregularidade. (...) A celeuma em torno da interpretação que se dá ao dispositivo é de absoluta desnecessidade, **na medida em que sabemos ser possível a duplicidade de votos quando a lei assim permite**, embora constitua-se como regra o só voto do presidente de um colegiado como voto de desempate, conclusão a que se chega quando assim está explicitado ou no silêncio da legislação" (RE 966.930/DF, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 28/08/07, DJe 12/09/2007). Por todo o exposto, conheço do Agravo para não conhecer do Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 24 de fevereiro de 2021. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator(STJ - AREsp: 1752053 RJ 2020/0223163-2, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 02/03/2021) (grifo nosso)

Não há dúvidas, portanto, do reconhecimento, pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, da constitucionalidade e da legalidade da opção legislativa pelo desempate por voto de qualidade no contencioso tributário.

2.2.2. LEGALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE – JURISPRUDÊNCIA TRF's e TJ's

A jurisprudência firmada pelos Tribunais Federais e Estaduais também interpreta como constitucional e legal o critério de desempate pelo voto de qualidade, fundamentando-se, principalmente, nas seguintes razões de direito:

i. Aplicação do princípio da supremacia do interesse público, bem como da presunção de veracidade e legitimidade do lançamento tributário;
ii. Inafastabilidade do Poder Judiciário em favor do contribuinte;
iii. Não ofensa ao devido processo legal. Regra especial a ser aplicada em específica hipótese, no caso de empate, em nome do princípio da legalidade;

iv. O voto regular e o de qualidade não se confundem e podem ser cumulados no mesmo julgamento;

v. Imparcialidade e independência dos conselheiros julgadores quanto ao desempenho de sua função;

vi. Não cabe interpretação extensiva ao disposto no artigo 112 do CTN, pois este apenas alude à aplicação de lei tributária mais benéfica em caso de penalidade ao contribuinte, nada dizendo respeito ao exame da responsabilidade deste no pagamento do tributo, com as consequências legais do inadimplemento seja da obrigação principal seja da obrigação acessória;

vii. O art. 112 do CTN pressupõe a existência de dúvida no julgamento, sendo norma de hermenêutica jurídica. Nos casos decididos por voto de qualidade, não há dúvida, mas apenas um empate entre posições contrárias;

viii. O art. 112 do CTN não tem o escopo de invalidar a adoção de critérios de desempate previstos na lei. Além disso, sendo a sistemática de votação parte crucial da arquitetura do processo administrativo, a alteração parcial pelo Poder Judiciário geraria instabilidade e inviabilizaria o próprio CMT, cuja instituição pelos municípios não é obrigatória;

ix. Os entes federados possuem ampla discricionariedade legislativa para estruturar seu contencioso administrativo, observadas as garantias constitucionais.

> MANDADO DE SEGURANÇA – VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS - Inexistência de inconstitucionalidade ou ilegalidade no critério de desempate previsto pela legislação municipal - Critério que se mostra em conformidade com o princípio da supremacia do interesse público, da presunção de legitimidade dos atos administrativos e na inafastabilidade da tutela jurisdicional existente em favor do contribuinte - Inexistência de ofensa ao princípio da isonomia – Inexistente, ainda, ofensa ao disposto no artigo 112 do CTN – Sentença mantida – Apelo desprovido.
>
> **(TJ-SP - AC: 10052382820178260053 SP 1005238-28.2017.8.26.0053, Relator: Silva Russo, Data de Julgamento: 06/08/2020, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 07/08/2020).**

APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – VOTO DE QUALIDADE DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS – Impetrante que se insurge contra a decisão proferida em sede administrativa pela 1ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos, cujo julgamento se resolveu por meio do voto de desempate proferido pela Presidente da 1ª Câmara – Inexistência de irregularidade no critério de desempate previsto pela legislação municipal – Critério que se mostra em conformidade com o princípio da supremacia do interesse público, da presunção de legitimidade dos atos administrativos e na inafastabilidade da tutela jurisdicional existente em favor do contribuinte - Inexistência de ofensa ao princípio da isonomia – Sentença de procedência reformada – Reexame necessário e recurso voluntário da Municipalidade de São Paulo providos.

(TJ-SP - APL: 10465216520168260053 SP 1046521-65.2016.8.26.0053, Relator: Maria Laura Tavares, Data de Julgamento: 12/11/2018, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 13/11/2018)

APELAÇÃO – VÍCIO FORMAL EM PROCESSO ADMINISTRATIVO – Voto de Qualidade do Conselho Municipal de Tributos (CMT) proferido por representante da Fazenda Pública – Previsão legal -- Inexistência de irregularidade no critério de desempate previsto pela legislação municipal -- Princípio da supremacia do interesse público APELAÇÃO – Cobrança de ISSQN – Prestação de serviços de informática no exterior – Ausência de comprovação da prestação dos serviços no exterior a gerar o enquadramento no art. 2º, inciso I, da LC nº 116/03. RECURSO NÃO PROVIDO

(TJ-SP - APL: 10457733320168260053 SP 1045773-33.2016.8.26.0053, Relator: Fortes Muniz, Data de Julgamento: 13/12/2018, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/12/2018).

TRIBUTÁRIO. ISS E MULTAS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. POSSIBILIDADE TEÓRICA DE ADOTAR-SE INDEXADOR DIVERSO DA SELIC. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA QUANTO AO ACERTO/DESACERTO DO REENQUADRAMENTO E DA RESPONSABILIZAÇÃO DA PRESTADORA. VOTO DE QUALIDADE DO PRESIDENTE DO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS. LEGALIDADE. PRECEDENTES. MULTAS ORIUNDAS DE INFRAÇÕES DISTINTAS NÃO CONFIGURAM "BIS IN IDEM". AUSENTE PROBABILIDADE DO DIREITO AFIRMADO PELA RECORRENTE. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. Descabe tutela provisória para suspender a exigibilidade do crédito tributário quando ausentes os requisitos do art. 300, caput, do Código de Processo Civil e necessário exaurimento da cognição.

(TJ-SP - AI: 20541416620228260000 SP 2054141-66.2022.8.26.0000, Relator: Botto Muscari, Data de Julgamento: 05/04/2022, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 05/04/2022)

Apelação – Ação anulatória – ISS – Município de São Paulo – Exercícios de 2010 a 2014 – Sentença de improcedência – Pretensão à reforma – Inadmissibilidade – Questão preliminar – Ausência de nulidade no julgamento administrativo pelo Conselho Municipal de Tributos (CMT) – Constitucionalidade da previsão de voto de qualidade em caso de empate – Precedentes - Entes federados que possuem ampla margem legislativa para estruturar seu contencioso administrativo, observadas as garantias constitucionais – Art. 112 do CTN que não tem o escopo de invalidar a adoção de critérios de desempate favoráveis ao Fisco pela lei municipal – **Além disso, sendo a sistemática de votação parte crucial da arquitetura do processo administrativo, a alteração parcial pelo Poder Judiciário geraria instabilidade e inviabilizaria o próprio CMT, cuja instituição pelos municípios não é obrigatória** – [...] (grifo nosso)

– Sentença mantida – Recurso desprovido.

(TJ-SP - AC: 10084144420198260053 SP 1008414-44.2019.8.26.0053, Relator: Roberto Martins de Souza, Data de Julgamento: 12/11/2020, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 17/11/2020)

APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – ISS – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – Exercícios de 2009 a 2011 – Voto de qualidade do Presidente do Conselho Municipal de Tributos, para fins de desempate, por força do disposto no art. 60, § 2º da Lei Municipal nº 14.107/2005, regulamentada pelo artigo 11 do Decreto Municipal nº 54.800/2014 - Não caracterização de irregularidade no critério de desempate previsto na lei municipal que atende ao princípio da supremacia do interesse público e não afronta o princípio da isonomia - Em âmbito administrativo, o interesse público na arrecadação de tributos prevalece em caso de empate na análise e julgamento das impugnações e recursos do contribuinte, não cabendo interpretação extensiva ao disposto no artigo 112 do CTN, pois este apenas alude à aplicação de lei tributária mais benéfica em caso de penalidade ao contribuinte e que nada diz respeito ao exame da responsabilidade deste no pagamento do tributo, com as consequências legais do inadimplemento seja da obrigação principal seja da obrigação acessória – Ausência, ademais, de reconhecimento de inconstitucionalidade da lei local – (...) - Recurso improvido.

(TJ-SP - AC: 10305890320178260053 SP 1030589-03.2017.8.26.0053, Relator: Rezende Silveira, Data de Julgamento: 16/12/2021, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 14/01/2022)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. ICMS. CLASSIFICAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA - CNAE. REQUISITOS EXIGIDOS A SEREM DESENVOLVIDOS PELA ATIVIDADE. AUSÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO. DECISÃO DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSO FISCAL - TARF. CRITÉRIO DE DESEMPATE. LEGALIDADE. (...). Não há que se falar

> em ilegalidade na forma de desempate dos julgamentos realizados pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF/DF se o procedimento está previsto no art. 88, § 1º da Lei Distrital nº 4.567/2011 e o órgão é constituído por meio de composição paritária.
>
> **(TJ-DF 07101487620188070018 DF 0710148-76.2018.8.07.0018, Relator: CARMELITA BRASIL, Data de Julgamento: 11/09/2019, 2ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no PJe : 13/09/2019 . Pág.: Sem Página Cadastrada.)**
>
> TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ORDINÁRIA. ISSQN. NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO NÃO VERIFICADA. AUSÊNCIA DE PROVA QUE DESCONSTITUA O AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. ATOS ADMINISTRATIVOS QUE GOZAM DA PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGITIMIDADE. ALEGADA ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DO VOTO DE QUALIDADE PROFERIDO PELO PRESIDENTE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES QUANDO DO JULGAMENTO DE SEU RECURSO ADMINISTRATIVO. TESE AFASTADA. FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS RECURSAIS EM FAVOR DO APELADO. REGRA DISPOSTA NO ART. 85, § 11º, DO CPC/2015. Recurso não provido; fixação de honorários advocatícios recursais, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n. , do Foro. VISTOS 0007923-93.2013.8.16.0004 Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba – 1ª Vara da Fazenda Pública, em que é apelante DBM Marketing Direto Ltda. e apelado MUNICÍPIO DE CURITIBA. (TJPR - 1ª C.Cível - 0007923-93.2013.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: Desembargador Ruy Cunha Sobrinho - J. 18.09.2018)
>
> **(TJ-PR - APL: 00079239320138160004 PR 0007923-93.2013.8.16.0004 (Acórdão), Relator: Desembargador Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 18/09/2018, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: 20/09/2018)**

2.3. DO RESULTADO DOS RECURSOS JULGADOS POR VOTO DE QUALIDADE NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DE SÃO PAULO

Importante ressaltar que o voto de qualidade não representa uma tentativa de manter a autuação a qualquer custo. Como exposto acima, trata-se de decisão do representante da administração pública baseada não só na sua convicção, mas também na discricionariedade de, havendo dúvida relevante no caso, decidir pela manutenção da autuação, a fim de se sujeitar a definitiva apreciação pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, os números sobre os julgamentos no CMT-SP, abaixo apresentados, rechaçam quaisquer argumentos de que os casos desempatados a favor do fisco são feitos de forma desarrazoada ou tendenciosa.

Seguem tabelas que compilam os dados de levantamento dos casos julgados e decididos por voto qualificado entre 2015 e 2020 pelo CMT-SP (dados atualizados até 12 de abril de 2020).

Dos 303 recursos julgados por voto de qualidade, 175 sequer foram objeto de discussão judicial pelo contribuinte, tendo sido quitados, parcelados ou levados à execução fiscal pela Procuradoria do município.

Recursos mantidos com voto de qualidade no período de 2015 a 2020

Valor Histórico*	Recursos mantidos com voto de qualidade	Recursos não judicializados**	%	Recursos discutidos em ACE	%
R$ 3.076.535.977,92	303	175	57,8%	128	42,2%

*valor do crédito sem juros e correção monetária

**quitados, parcelados, créditos inscritos ou em execução fiscal.

Considerando-se apenas a desistência espontânea, isto é, a inciativa própria do devedor em quitar os débitos ou aderir a parcelamentos, verifica-se um montante de R$ 414.095.053,66, que corresponde a 13,46% do total de R$ 3.076.535.977,02 de créditos tributários provenientes de recursos decididos por voto de qualidade.

Créditos quitados ou parcelados

Valor Histórico	Quitados ou Parcelados	%
R$ 3.076.535.977,92	R$ 414.095.053,66	13,46%

*Valores históricos, sem aplicação de desconto. Dados atualizados em 20/04/2022.

Por sua vez, em relação aos recursos que mantiveram créditos tributários e houve contenda judicial transitada em julgado, verifica-se que 60,6% das decisões foram favoráveis ou parcialmente favoráveis ao fisco e 39,4%, aos contribuintes.

Recursos discutidos em ACE - já julgados	Recursos ACE - Decisões favoráveis ao Fisco*	%	Recursos ACE - Decisões favoráveis ao contribuinte	%
99	60	60,6%	39	39,4%

* 51 decisões favoráveis e 9 parcialmente favoráveis.

2.4. DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR NA CRIAÇÃO E COMPOSIÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO

Preliminarmente, deve-se destacar que o texto constitucional não exige a existência de órgão colegiado em 2ª instância administrativa, podendo ser, portanto, uma autoridade julgadora singular, como ocorre em muitos entes federativos. Se tal cenário não é vedado pelo texto constitucional, sendo opção política do legislador de cada ente, mais especificamente do chefe do poder executivo, como preconiza, no caso federal, por exemplo, o art. 61, §1º, II, 'e', da Constituição da República, muito menos seria a existência de um órgão colegiado sem paridade total.

Mas ressaltemos que órgão julgador administrativo colegiado, com metade dos julgadores representante do fisco, e metade dos contribuintes, tendo o representante da administração pública também o voto de desempate, não caracteriza quebra de paridade, como já exposto acima.

Assim, não há nenhum óbice jurídico no tocante a haver um representante indicado pela Fazenda que exerça não só sua função de julgador, mas também profira voto de desempate quando necessário, de modo a não ferir – pela impossibilidade de a administração pública ir ao Poder Judiciário para reverter uma autuação cancelada – a paridade de armas com os contribuintes.

Pensar de forma distinta traria a necessidade de alocar mais um servidor público para o órgão julgador. No caso do CMT-SP, por exemplo, a câmara passaria a ter, em vez de seis julgadores, sete. Isto, apenas para que o presidente não profira, nas situações de desempate, outro voto. Isso feriria a diretriz, que sempre deve ser perseguida, de economia dos recursos públicos.

Conclui-se, portanto, que não há uma diretriz constitucional definida para a estrutura e composição dos órgãos julgadores administrativos, ficando dentro do âmbito da autonomia de cada ente a escolha do modelo a ser adotado, e, de preferência, o mais econômico em termos de recursos públicos.

3. DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MAIOR EFICIÊNCIA NA UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

O poder-dever de fiscalização conferido à administração tributária supõe a prerrogativa de intimação para que, obrigatoriamente, sejam apresentados os documentos necessários para a apuração do crédito tributário e análise de outros

pedidos administrativos, tais como, pedidos de isenção ou enquadramento em regimes especiais.

No entanto, frequentemente, a administração tributária encontra obstáculos em obter a documentação necessária, como, por exemplo, por contribuintes fiscalizados que se recusam a apresentar contratos, anexos ou aditivos contratuais, comprovantes de deduções declaradas em nota fiscal, e diversos documentos que a legislação impõe como obrigatórios para a correta apuração do crédito tributário.

Sem dúvida, a legislação vigente apresenta soluções para tais casos, como o arbitramento, a glosa de deduções e o indeferimento do pedido isenção ou do enquadramento em regime especial. Nesses casos, um dos pilares da fundamentação do ato administrativo é a própria não apresentação dos documentos.

Ocorre que, na esfera federal, o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 possibilita que a prova documental seja apresentada na impugnação, isto é, na instauração da fase litigiosa do procedimento. Consequentemente, mesmo lançamentos e atos administrativos fundamentados na não apresentação de documentos podem ser combatidos no contencioso tributário por meio de provas documentais anteriormente negadas ao Fisco.

Essa situação leva à supressão da competência de análise da documentação pertinente pelos órgãos de fiscalização, transferindo às instâncias julgadoras o ônus de analisar originariamente todo um extenso conjunto de novas provas documentais, levando, muitas vezes, à solicitação de diligência, acarretando não só um julgamento administrativo mais moroso, mas também elevando a ineficiência na utilização dos recursos públicos.

A aplicação irrestrita do princípio da verdade material subverte a lógica do processo administrativo, que deve prezar pela celeridade, tornando o fisco refém do contribuinte de má-fé. A legislação atual incentiva o contribuinte a não atender à fiscalização, visto que pode sonegar documentos que estão em sua posse e apresentá-los, sem qualquer prejuízo, em sede de impugnação, podendo inclusive fundamentar sua arguição na nulidade do ato administrativo consubstanciado no auto de infração por não ser condizente com a realidade dos fatos.

Não se pode olvidar que a finalidade do contencioso é o controle da legalidade dos atos administrativos. Nas hipóteses em que os atos administrativos estejam fundamentados na não apresentação de documentos, a matéria que deveria ingressar no contencioso administrativo deve se limitar à justificativa do contribuinte para não apresentação do solicitado e a legalidade ou validade jurídica das conclusões e consequências impostas pela administração pública.

Desta feita, sugere-se a alteração do Decreto Federal nº 70.235/72, hoje com força de lei, deslocando-se o prazo para apresentação de provas, salvo exceções ali previstas, da impugnação para o procedimento fiscal:

1º) revogando-se o § 4º do art. 16 do referido Decreto; e

2º) transferindo-se o conteúdo do mesmo § 4º para o art. 9º do Decreto Federal, que trata, entre outros, da instrução probatória dos autos de infração e notificações de lançamento, inserindo-lhe o § 8º, da seguinte forma:

> Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009):
>
> (...)
>
> § 8º. A prova documental será apresentada no procedimento fiscal, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que:
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A sugestão e intenção é a mesma no tocante à legislação municipal de São Paulo, com as alterações pertinentes na Lei nº 14.107/2005, onde conteúdo idêntico encontra-se hoje no seu art. 21:

> Art. 21. A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, a menos que:
>
> I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior;
>
> II - refira-se a fato ou a direito superveniente;
>
> III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.