

Economic Analysis of Law Review

Uma investigação sobre a concordância entre as decisões de 1ª e 2ª Instância Proferidas pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.

An investigation into the agreement between the 1st and 2nd Instance decisions handed down by the Administrative Tax Litigation of the State of Ceará.

Mauricio Benegas¹
CAEN – UFC

Maria Virginia Leite Monteiro²
SEFAZ – CE

Eleydiane Maria Gomes Vale³
Rhein-Waal University

RESUMO

Este trabalho investiga a concordância entre os resultados das decisões de 1ª e 2ª Instâncias proferidas pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT). Especificamente verifica-se quais fatores impactam e de que forma na concordância entre as decisões de 1ª e 2ª Instâncias do CONAT. Para tanto utilizou-se uma base de dados obtida do Sistema Informatizado SAPAT. Para o exercício empírico utilizou-se um modelo de regressão logística multivariada. Foram encontradas evidências de que as variáveis, defesa e recurso de ofício impactam positivamente na concordância dos julgamentos, enquanto as variáveis, valor do auto, perícia, e recurso voluntário impactam negativamente.

Palavras-chave: ICMS; CONAT; Logit Multivariado.

JEL: K23

ABSTRACT

This paper investigates the concordance between the results of the decisions of 1st and 2nd Instances rendered by the Contentious Administrative Tax of the State of Ceará (CONAT). Specifically it is verified which factors impact and in what way in the agreement between the decisions of 1st and 2nd Instances of CONAT. For this, a database obtained from the SAPAT Computerized System was used. For the empirical exercise, a multivariate logistic regression model was used. Evidence was found that the variables, defense and mandatory appeal, impact positively on the agreement of judgments, while the variables, value of tax assessment, expertise, and volunteer appeal impact negatively.

Keywords: ICMS; CONAT; Multivariate Logit.

R: 04/05/18 **A:** 21/08/18 **P:** 31/08/19

¹ E-mail: mauricio_benegas@caen.ufc.br

² E-mail:

³ E-mail:

1. Introdução

É função básica dos impostos prover ao Estado os recursos necessários ao seu funcionamento, isto é, o fornecimento dos meios necessários para a manutenção e satisfação dos deveres do Estado para que este atinja sua função social.

A transferência de recursos do particular para o público, por meio da tributação, deve se dar com estrita observância legal, para que o cidadão arque unicamente com o ônus que lhe foi atribuído pela lei. Por outro lado, o não cumprimento pelo contribuinte da obrigação que lhe foi determinada pela lei prejudica toda a sociedade, uma vez que compromete as atividades do estado.

Desse modo, para que haja justiça fiscal, devem ser observados os direitos do particular e o direito da sociedade, representada, no caso da arrecadação de tributos, pelo Estado.

Na esfera local, o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT) atua nessa dualidade de interesses, de modo a garantir que a sociedade não seja privada dos seus recursos, e que, na outra direção, a obtenção desses recursos não desrespeite o direito do particular.

Na esfera tributária o Contencioso Administrativo Tributário é, portanto, um órgão de extrema importância, não apenas para o próprio Estado que exerce através do CONAT seu dever-poder de revisão da legalidade de seus atos, antes da execução dos montantes devidos pelo contribuinte omissor, evitando, assim, um maior desgaste na esfera Judiciária; mas também para o contribuinte que pode perseguir o seu direito junto à própria Administração, de forma mais simples, econômica e quase sempre mais rápida.

Quanto mais cercadas de legalidade e justiça estiverem as decisões proferidas pelo órgão judicante administrativo, maior deverá ser a sua aceitação pelo contribuinte autuado e consequentemente menor será o direcionamento das causas decididas administrativamente para nova discussão, em seara Judicial.

Diante desse contexto, acredita-se, em tese, que uma maior correspondência entre os resultados dos julgamentos proferidos pelas duas instâncias de julgamento do CONAT contribuiria para a promoção de uma maior robustez das decisões administrativas desse órgão.

Diante do exposto acima, esse trabalho propõe-se a analisar os resultados dos julgamentos proferidos pelas 1ª e 2ª Instâncias do CONAT. Especificamente, serão investigados como alguns fatores potencialmente relacionados com a problemática em análise, contribuem para a maior ou menor correspondência entre os resultados das duas instâncias de julgamento do CONAT.

Para o estudo foi utilizada uma base de dados, construída a partir do Sistema SAPAT, que é o sistema informatizado de controle de processos utilizado pelo CONAT. Foram considerados os processos transitados em julgados nos anos de 2010 a 2013, totalizando 4338 observações.

Essa análise se dará por meio de uma regressão logística cuja variável dependente assumirá valor binário “1” se houver concordância entre os resultados dos julgamentos de 1ª e 2ª Instâncias, e “0” do contrário. As co-variáveis potenciais utilizadas como fatores explicativos da concordância

ou não das decisões são as seguintes: valor inicial do auto de infração, interposição de defesa, realização de perícia, interposição de recurso de ofício e interposição de recurso voluntário⁴.

Além desta introdução, o trabalho está organizado em seis seções. A seção 2 contém uma revisão de literatura relacionada ao tema; as seções 3 e 4 tratam em essencial da estrutura e funcionamento do CONAT-CE; a seção 5 apresenta a base de dados e a metodologia utilizada no trabalho; na seção 6 são apresentados e analisados os resultados obtidos; por fim a seção 7 apresenta as considerações finais.

2. Revisão De Literatura

Apesar da importância social do tributo, dificilmente o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias de forma prazerosa, de modo que a relação entre Fisco e contribuinte resulta, muitas vezes, em conflitos decorrentes de discordâncias entre o reclamado pela Administração e o que o contribuinte entende ser de fato por ele devido. Esse descompasso, após o procedimento de fiscalização, quase sempre se materializa em auto de infração.

O auto de infração é o objeto principal das atividades do CONAT, cujo objetivo primordial é a busca da justiça fiscal. Considerando que o CONAT é um órgão uno, apesar de formado por diversos setores, é fator de grande importância para o aumento da eficiência e credibilidade dos seus julgados. A harmonia entre os resultados proferidos pela 1ª e 2ª instâncias, de modo a refletir com clareza para o público externo o posicionamento adotado pelo órgão perante diversas questões tributárias, resguardando-se, obviamente, do indesejável engessamento do direito. Um posicionamento mais homogêneo nas decisões leva ainda a uma melhor orientação para a fiscalização quando da lavratura de futuros autos de infração, tornando todo o processo muito mais dinâmico e eficiente.

Lima (2011) analisa a qualidade dos autos de infração lavrados pela Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, através dos resultados dos julgamentos ocorridos no Contencioso Administrativo Tributário, no período de 1998 a 2010. Foi utilizada para o referido estudo, a comparação entre dois bancos de dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, um proveniente do setor de fiscalização, e outro, proveniente do CONAT. Os resultados do estudo apontam para uma tendência a diminuição, com o decorrer dos anos, da litigiosidade com os vários grupos de infração, o que pode significar uma melhoria ou um aprimoramento na elaboração dos autos. O Estudo concluiu que, com relação ao resultado procedente dos julgamentos, quanto maior a probabilidade de procedência, melhor a qualidade dos autos de infrações julgados. Já com relação à nulidade, a análise de Lima é de que este resultado de julgamento apresentava uma tendência de crescimento com o passar dos anos. Por considerar que os casos de nulidades se prenderam mais a questões formais e de legalidade dos atos, o resultado obtido na análise dos dados deveria servir de alerta para os setores de planejamento da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Em seu trabalho, Souza (2012) aborda o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará e o Processo Administrativo como instrumentos de políticas públicas para garantia dos direitos dos cidadãos contribuintes. O autor utilizou os Sistemas Corporativos Informatizados da SEFAZ para coleta de dados, abrangendo os períodos de 2007 a 2010. Os resultados obtidos na

⁴ Cada uma das co-variáveis utilizadas no trabalho é explicada em detalhes adiante, tanto no que diz respeito à sua natureza intrínseca como o porquê da mesma ter sido considerada como um fator explicativo.

pesquisa demonstram que embora exista uma tendência de que as decisões dos Julgamentos de 1ª Instância estejam mais afeitas aos interesses do Fisco do que as decisões dos Julgamentos de 2ª Instância, o CONAT/CE cumpre de forma satisfatória o seu papel de aplicador da Justiça Fiscal nos litígios envolvendo autos de infração no Estado do Ceará.

Gondim (2013), a partir de um banco de dados de 39.098 registros, obtido a partir dos Sistemas Informatizados da SEFAZ, e que contemplou os processos transitados em julgado no CONAT no período de 2001 a 2011, utilizou em seu estudo o modelo de regressão logística binária em que a variável resposta dicotômica tem por finalidade estimar a probabilidade de realização de perícias fisco-contábeis nos processos que transitaram em julgado na esfera administrativa do Estado do Ceará. O estudo mostra que a associação das seguintes variáveis explicativas: “crédito tributário original”, “setor de atividade econômica” e “grupo de penalidade” resulta no aumento da probabilidade de pedido de perícia nos processos julgados na 2ª Instância da esfera administrativa.

3. Procedimento E Processo Administrativo Tributário

No âmbito administrativo o termo processo foi definitivamente inserido no ordenamento jurídico pátrio com o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, no qual se percebe a equiparação entre processo judicial e administrativo como instrumentos hábeis para solução de litígios.

Não se pode esquecer, no entanto, que as decisões emanadas pelos Órgãos Administrativos apenas decidem litígios de natureza administrativa e não fazem coisa julgada *stricto sensu*, pois que estão sempre sujeitas à modificação pelo Poder Judiciário, cuja decisão tem força e definitividade. O caráter conclusivo das decisões proferidas pela Administração Pública restringe-se a essa esfera de poder, daí a expressão comumente usada “Coisa Julgada Administrativa”.

Nesse contexto, há que se distinguir Processo e Procedimento para a Administração Fazendária. Procedimento administrativo, no âmbito tributário, deve ser entendido como a sequência lógica de atos realizados para a emissão do lançamento, e processo, como o instrumento utilizado para a solução do conflito entre a Administração e o contribuinte, após o lançamento.

Desse modo, procedimento tributário se refere a fase não contenciosa que culmina no lançamento, e processo, aos atos praticados após o lançamento, para verificação da legalidade daqueles atos, e para solução de uma controvérsia entre Fisco e contribuinte, estabelecendo entre as partes envolvidas um processo dialético.

3.1 - Procedimento de fiscalização

Dentre os procedimentos adotados pela Administração Tributária destaca-se o procedimento de Fiscalização. Através desse procedimento o Fisco adentra nas atividades do contribuinte através de seus livros e documentos, fiscais, contábeis e financeiros, para verificar o fiel cumprimento de suas obrigações tributárias.

A fiscalização não ocorre, porém, de acordo com a vontade do agente fiscalizador, mas deve obedecer, assim como acontece com a quase totalidade dos procedimentos administrativos, normas específicas que visam proteger o contribuinte de possíveis excessos por parte do fiscal e, ainda, garantir a efetividade do procedimento para uma maior certeza do resultado.

A auditoria fiscal assume grande importância na estrutura da Secretaria da Fazenda, pois não apenas desenvolve uma função arrecadatória, por meio de suas várias atividades e seus respectivos autos de infração, mas tem ainda uma função inibidora em relação à sonegação fiscal.

No Estado do Ceará a ação fiscal segue os ditames de diversas normas presentes na legislação tributária vigente, das quais se destaca o Decreto nº. 24.569, de 31 de julho de 1997, que consolida e regulamenta a legislação do ICMS e dá outras providências, bem como fixa os poderes e os deveres dos agentes da Administração Fazendária. O referido decreto, alterado pelo Decreto nº 27.792, de 17 de maio de 2005, estabelece a organização pública estadual e os profissionais competentes para a realização de ações fiscais com operações sujeitas à legislação do ICMS.

A competência para a realização de fiscalização do ICMS pelos servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará é estabelecida pela Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, alterada pela Lei nº 13.418, de 30 de dezembro de 2003, com as atribuições previstas na Lei nº. 13.778, de 6 de junho de 2006.

De acordo com a Instrução Normativa da SEFAZ/CE nº 49, de 29 de dezembro de 2011, ação fiscal é o conjunto de procedimentos técnicos específicos, de natureza fiscal, contábil ou financeira, que tem por finalidade examinar e avaliar o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, de natureza principal ou acessória, resultando quando for o caso, na constituição do crédito tributário decorrente do não cumprimento dessas obrigações.

As ações fiscais só se iniciam após a emissão de ato designatório, nos termos dos artigos 819 e 820 do Decreto 24.569/1997, que compreende a Portaria e o Mandato de Ação Fiscal. A Portaria será expedida pelo Secretário da Fazenda nas condições estabelecidas no § 5º do art. 821 do Decreto 24.569/1997 e o Mandato de Ação Fiscal poderá ser expedido pelas autoridades administrativas designantes, indicadas no mesmo diploma legal.

Após a emissão do termo designatório específico, é lavrado o Termo de Início de Fiscalização, instrumento hábil para declarar aberta a ação fiscal e suspender a espontaneidade do fiscalizado. O contribuinte é notificado a apresentar a documentação necessária para a realização do trabalho fiscal, quando for o caso. Encontrada alguma irregularidade será lavrado o auto de infração, antes do encerramento da ação fiscal, cuja efetivação se dá com a lavratura do Termo de Conclusão de Fiscalização, obedecendo-se o prazo máximo previsto na norma, que é de até 180 dias.

3.2 - Auto de Infração

Durante o procedimento de fiscalização, realizado com observância de todas as exigências contidas nas normas que disciplinam a matéria, verificando o agente fiscal alguma irregularidade quanto às obrigações às quais estava sujeito o contribuinte fiscalizado, deverá aplicar a norma adequada para cada situação, impondo a este contribuinte uma sanção pela sua infração e, quando for o caso, cobrando o montante apurado como devido, constituindo, assim, o crédito tributário, através do lançamento de auto de infração.

É no auto de infração que a autoridade fazendária descreve a infração supostamente cometida pelo sujeito passivo (ou contribuinte); contra a legislação tributária em vigor, durante o período fiscalizado. A forma, os procedimentos, e os requisitos essenciais do Auto de Infração estão determinados nos artigos 31, 32 e 33, 34 e 35 do Decreto nº 25.468 de 31 de maio de 1999.

Ao lavrar o auto de infração o agente fiscal assume para si o ônus da prova, uma vez que no processo administrativo tributário o ônus da prova é sempre de quem alega, razão pela qual o

ônus primeiro é do fiscal, considerando-se que o auto de infração é o instrumento que carrega a alegação feita pelo fiscal de descumprimento da legislação tributária por parte do contribuinte.

Pode-se concluir, portanto, que o auto de infração é instrumento de resguardo dos direitos dos cidadãos, na medida em que ele visa recuperar numerário que era devido para o custeio das atividades do Estado em prol da sociedade. Por outro lado, o Auto de Infração também pode ser percebido como instrumento de resguardo dos direitos do administrado autuado, supostamente infrator, a partir do ponto em que o trabalho fiscal é submetido a uma revisão feita pelo Órgão Administrativo competente, de modo a impedir que o particular seja atingido pelo braço do Estado numa proporção maior do que aquela de fato devida.

Esses dois lados presentes no auto de Infração refletem os valores resguardados na Constituição Federal, que concedeu ao Estado o poder de interferir no bem particular em prol de um bem maior, da sociedade, porém com limitação resguardada também no mesmo instrumento jurídico superior.

3.3 - Processo Administrativo Tributário

A equiparação do Processo Administrativo ao Processo Judicial observada no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, exige a observância, também nos processos administrativos, dos Princípios Constitucionais referentes ao contraditório e a ampla defesa, além do Princípio do Devido Processo Legal, da Legalidade, do Duplo Grau de Jurisdição, da Publicidade, e da motivação.

O Princípio do Devido Processo Legal (positivado no art. 5º, inciso LIV da CF/88) assegura que ninguém será privado de seus bens sem que antes exista um processo desenvolvido com a observância de normas preestabelecidas que garantam a igualdade material das partes em conflito.

Pelo Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório (art. 5º, inciso LV, da CF/88) a parte acusada tem garantido o direito de participar ativamente do processo, ter conhecimento de todos os atos praticados, dos documentos e alegações trazidas pela outra parte, de solicitar realização de perícias, diligências, juntada de documentos etc.

Todo o processo administrativo se desenvolve estritamente de acordo com a lei, em obediência ao Princípio da Legalidade (art. 5º, II, CF/88). Já o princípio da Publicidade (art. 1º, II; art. 5º, LX, e art. 37 da CF/88) dá a parte o direito de conhecer todos os atos praticados no processo e de ter acesso ao inteiro teor dos autos.

Pelo Princípio do Duplo Grau de Jurisdição (art. 5º, IV, CF/88) a parte acusada tem direito à revisão da decisão que lhe foi prejudicial. E é o Princípio da Motivação (desmembramento dos Princípios da Ampla Defesa, Publicidade, e do Estado Democrático de Direito) que assegura à parte o conhecimento das razões e fundamentos que sustentam a decisão proferida pelo órgão julgador, permitindo assim que a parte condenada saiba como o julgador chegou àquela decisão, para que possa contestá-la com maior propriedade.

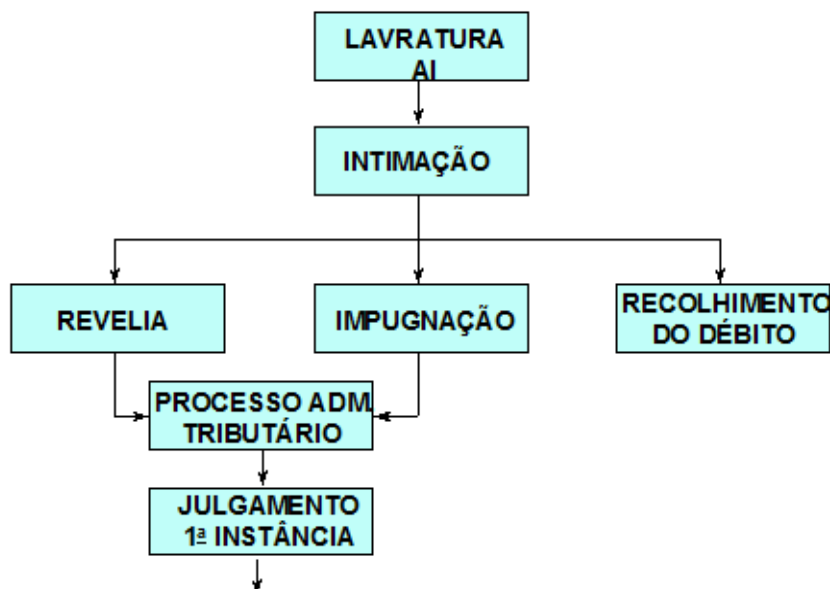
Além dos Princípios comuns ao Processo Judicial, o Processo Administrativo também está adstrito a princípios próprios, dos quais se destacam o Princípio da Oficialidade e o Princípio da Verdade Material. O primeiro se relaciona à faculdade que tem a Administração Pública de agir “de ofício” na instauração de procedimentos necessários ao controle dos atos administrativos, ou seja, sem que seja necessária a provocação da parte acusada. O segundo sustenta o esforço que o órgão

judicante administrativo deve fazer para buscar a verdade material dos fatos relacionados ao processo.

O Processo Administrativo Tributário inicia a fase contenciosa da relação entre o Fisco e o Contribuinte fiscalizado, e decorre de auto de infração, cuja exigência nele veiculada não foi satisfeita com o pagamento do valor lançado. O referido processo é então instaurado formalmente, com a interposição de defesa por parte do contribuinte ou com sua revelia à ação da autoridade fiscal. O prazo para interposição de recurso pode ser de 10 (dez) ou de 20 (dias) dependendo do rito processual, se sumário ou ordinário. Após a instauração do Processo Administrativo Tributário inicia-se a tramitação do mesmo no Contencioso Administrativo Tributário.

A instauração do Processo Administrativo Tributário no CONAT/CE pode ser visualizada pelo seguinte fluxograma, ilustrado na figura 1 abaixo.

Figura 1: fluxograma de instauração processual



Fonte: Elaboração própria

São partes no Processo Administrativo Tributário: o Estado, sujeito ativo da relação contenciosa, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, representada nas lides administrativas tributárias pela Procuradoria Geral do Estado; e o Contribuinte ou responsável por obrigação tributária, sujeito passivo; ou ainda, o requerente no Procedimento Especial de Restituição (PER). O Sujeito passivo pode integrar pessoalmente a relação processual, ou ser representado através de procurador legalmente constituído.

4. O Contencioso Administrativo Tributário Do Estado Do Ceará

Os Contenciosos Administrativos foram previstos constitucionalmente no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, e desempenham função judicante administrativa, e não jurisdicional, para solucionar conflitos nos quais a Administração seja parte.

O CONAT – CE é o órgão da Administração Pública Estadual cuja competência é decidir administrativamente questões tributárias oriundas de Auto de Infração. Sua estrutura e competência estão definidas na Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 25.468 de 31 de maio de 1999 e pelo Decreto nº 25.711 de 21 de dezembro de 1999. O referido órgão integra a estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, diretamente vinculado ao titular da pasta.

Em observância ao Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, o CONAT – CE é composto de duas instâncias de julgamento, a primeira singular, e a segunda coletiva.

O julgamento singular é realizado pela Célula de Julgamento de 1ª Instância (CEJUL), e a coletiva é realizada pelas 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários (CRT). Em alguns casos, previstos na legislação que trata do funcionamento do Órgão, a 1ª e a 2ª Câmaras se juntam e formam o Conselho Pleno. Dentre as diversas funções do Conselho Pleno, está também a realização de julgamento de Processos Administrativos Tributários (PATs), quando existe interposição dos Recursos, Especial e Extraordinário. A interposição desses dois recursos se dá sempre após o julgamento de 2ª Instância, realizado por uma das Câmaras do Conselho de Recursos Tributários.

4.1 - A atual estrutura do CONAT - CE

Além dos setores responsáveis pelos julgamentos dos processos, a CEJUL, responsável pelos julgamentos de 1ª Instância; e o CRT, responsável pelos julgamentos de 2ª Instância; fazem parte ainda da estrutura do CONAT as seguintes células: Célula de Perícias e Diligências (CEPED); Célula de Consultoria e Planejamento (CECOP); Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário (CEPAT); e Célula de Apoio Logístico (CEAPL). A estrutura do CONAT pode ser visualizada no organograma apresentado na figura 2.

Figura 2: Organograma do CONAT



Fonte: CONAT

O CONAT é dirigido por um Presidente, que deve ser necessariamente servidor do grupo TAF, graduado em nível superior, preferencialmente em Direito, sempre escolhido pelo Chefe do

Poder Executivo para cumprir mandato de dois anos, sendo permitida uma única recondução por igual período. O Presidente do CONAT se reveste, ainda, na função de Presidente do Conselho de Recursos Tributários, quando das sessões do Conselho Pleno. (art.7º do Decreto nº 25.468/99). Auxiliam o Presidente do CONAT o 1º e o 2º vice-presidentes (escolhidos nas mesmas condições do presidente), que, por sua vez, se revestem nas funções de presidentes da 1ª e da 2ª Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, respectivamente.

A Célula de Apoio Logístico (CAPL) é o setor responsável pelas atividades administrativas do Órgão. Entre outras atividades, é responsabilidade dessa célula o recebimento, protocolo, acompanhamento e controle dos processos administrativos tributários, além do recebimento e protocolo das petições, defesas e recursos referentes aos processos que tramitam no CONAT. É também a CEAPL responsável pelas informações e fornecimento de documentos referentes aos processos, aos contribuintes interessados ou seus representantes legais.

A Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário (CEPAT) é o setor responsável pelo saneamento do processo, após seu ingresso no CONAT. Realiza contagem de prazos para defesas e recursos; expede intimações e notificações; promove o encaminhamento de processo para inscrição na Dívida Ativa após o trânsito em julgado, inscreve o contribuinte devedor no CADINE – Cadastro de Devedores Inadimplentes do Estado do Ceará, e ainda elabora e divulga pautas de julgamento.

A Célula de Perícias e Diligências Fiscais (CEPED) tem importância direta e fundamental nos resultados finais dos julgamentos proferidos pelo CONAT. É o órgão responsável pela realização de perícias e diligências, meios de que se utilizam os julgadores para perseguir a “Verdade Material”, necessária para a justa solução do litígio apresentado no processo. É o suporte fiscal e contábil, exercido por servidores fazendários, com formação em Ciências Contábeis, legalmente habilitados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Podem solicitar a realização de perícias ou diligências os julgadores de 1ª Instância, os contribuintes através de impugnação ou recurso, os consultores, os conselheiros, e os procuradores representantes do interesse do Estado.

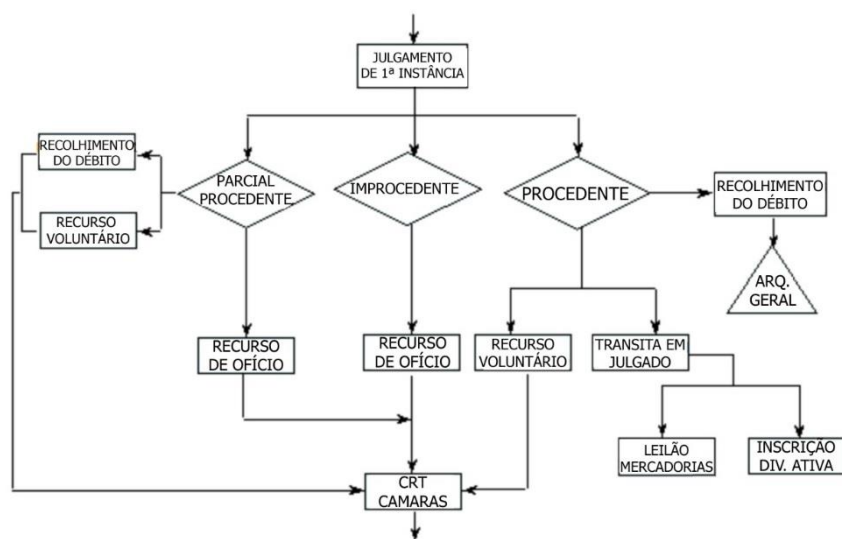
A Célula de Consultoria e Planejamento (CECOP) presta assessoria técnica e jurídica aos demais órgãos que integram o CONAT, especialmente aos Procuradores que representam o Estado junto a esse Órgão de Julgamento.

Tendo sido instaurado o Processo Administrativo Tributário, após o devido saneamento, o mesmo é encaminhado a Célula de Julgamento de 1ª Instância – CEJUL, formada por julgadores monocráticos, a quem compete conhecer e decidir sobre a exigência do crédito tributário e sobre pedidos de restituição de indébito.

Após a análise dos autos, verificando a necessidade de esclarecimento dos fatos, ou dados referentes ao processo, por iniciativa própria ou em atendimento a solicitação feita pelo contribuinte em sua peça impugnatória, é facultado ao julgador solicitar realização de perícia, indicando, inclusive, os pontos que necessitam do exame técnico do perito.

Caso a decisão proferida no julgamento de 1ª Instância seja contrária, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Estadual, é dever do julgador recorrer de ofício junto ao Conselho de Recursos Tributários, onde o processo será novamente apreciado. Entretanto, objetivando economia e celeridade no trâmite processual, as decisões da instância singular, contrárias ao Fisco, só motivam recurso de ofício nas questões cujo lançamento original seja superior a 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais de Referência - UFIRs. Na figura 3 é apresentado o fluxograma da tramitação processual no CEJUL.

Figura 3: fluxograma da tramitação processual na CEJUL



Fonte: Elaboração própria

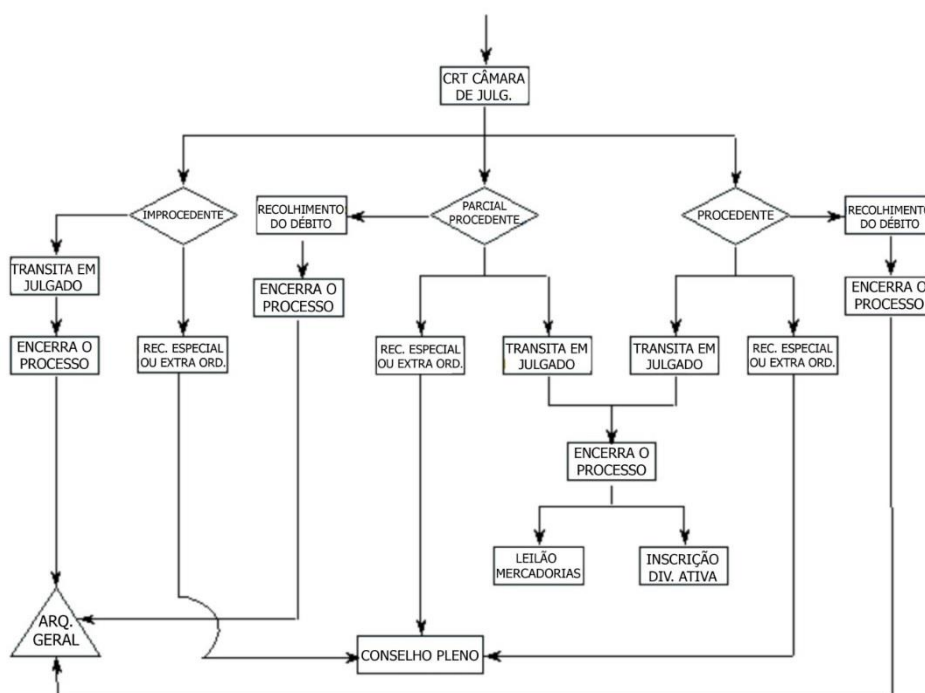
Após o julgamento de 1ª Instância, havendo Recurso de Ofício (proferido pelo julgador singular em caso de decisão desfavorável ao Fisco) ou Recurso Voluntário (interposto pelo sujeito passivo insatisfeito com a decisão singular) o processo é encaminhado ao Conselho de Recursos Tributários (CRT) para realização de novo julgamento.

O CRT é órgão de instância superior, de deliberação colegiada. É formado por duas Câmaras de Julgamento, cada uma delas composta de oito conselheiros, e igual número de suplentes. É um órgão paritário, uma vez que quatro dos oito conselheiros são servidores fazendários e os demais são representantes classistas, cada um dos seguintes setores: Federação do Comércio, Federação da Indústria, Federação das Micro e Pequenas Empresas, e Federação da agricultura. Cada Câmara é conduzida por um dos vice-presidentes do CONAT, que desenvolve a função de presidente de Câmara.

O julgamento de 2ª Instância é ainda acompanhado por um Procurador do Estado, designado pela Procuradoria Geral do Estado – PGE, cuja competência é fiscalizar a legalidade dos atos da Administração Pública. Embora sem direito a voto, o Procurador pode emitir Parecer, e recorrer das decisões contrárias à Fazenda Pública sempre que entender cabível e oportuno.

Em algumas situações as duas Câmaras do CRT podem funcionar conjuntamente, formando então, o Conselho Pleno, órgão que possui competência para conhecer e decidir sobre recurso especial e extraordinário, editar provimentos, discutir e aprovar sugestões para modificação da legislação tributária; propor reformas no Regimento do CRT e, ainda, sumular jurisprudência. O Presidente do CONAT se investe na função de Presidente do CRT, quando da realização de sessões. A tramitação processual no CRT pode ser visualizada na figura 4 abaixo.

Figura 4: fluxograma da tramitação processual no CRT



Fonte: Elaboração própria

4.2 Decisões do CONAT

As decisões proferidas no CONAT acarretam os seguintes efeitos: **(a) Procedente** - manutenção integral dos itens do auto de infração; **(b) Parcialmente Procedente** - decisão que modifica em parte a acusação da autoridade fiscal; **(c) Improcedente** - rejeição total das acusações fazendárias; **(d) Nulo** - Não analisa o mérito. O lançamento é invalidado em razão de vício formal; **(e) Extinto** - decisão que revela normalmente defeito na correlação Fisco-Contribuinte, impedindo a possibilidade legal da cobrança, ou ainda pagamento realizado anteriormente ao julgamento (extinção pelo pagamento).

Após o trâmite do processo no CONAT, o crédito tributário porventura constituído, e não pago, segue para inscrição na Dívida Ativa do Estado, ato final que transforma o tributo em título extrajudicial, gozando de presunção de liquidez e certeza.

5. Metodologia

A base de dados utilizada no trabalho foi obtida a partir do sistema SAPAT, que é um dos sistemas informatizados da SEFAZ, utilizado para movimentação e controle do andamento dos processos que tramitam no CONAT. Foram considerados os processos que transitaram em julgado no período de janeiro de 2010 a Dezembro de 2013, totalizando 4338 observações.

As variáveis utilizadas no trabalho são descritas a seguir onde, Y é a variável dependente e Z_i é a i -ésima variável explicativa.

- Y - variável dicotômica que assume valor unitário quando a decisão do julgamento de primeira e segunda Instância é igual; e zero, caso contrário;
- Z_0 - variável que expressa o valor original que o contribuinte deve pagar ao fisco estadual, caso o auto de infração seja julgado procedente;
- Z_1 - variável dicotômica que assume valor unitário quando realizada perícia no processo e zero caso contrário;
- Z_2 - variável dicotômica que assume valor unitário quando existe defesa e zero caso contrário.
- Z_3 - variável dicotômica que assume valor unitário quando ocorre recurso de ofício e zero caso contrário;
- Z_4 - variável dicotômica que assume valor unitário quando há recurso voluntário e zero caso contrário.

No apêndice técnico é feita uma breve apresentação do modelo *logit*, a especificação econométrica adotada no trabalho, alguns detalhes do teste de Hosmer-Lemeshow, utilizado para verificar a adequação do modelo *logit* aos dados e uma breve discussão sobre como calcular os efeitos marginais das variáveis explicativas sobre o evento $Y = 1$.

6. Resultados

Os resultados iniciais do modelo descrito anteriormente são apresentados na tabela 2. Note que, como descrito anteriormente, métodos lineares não seriam a correta especificação, portanto foi utilizado o método da Máxima Verossimilhança através do algoritmo *Quadratic Hill Climbing* (QHC) ⁵.

Tabela 2 - Resultado da Regressão com Variável Dependente Y

Número de observações: 4338			
Variável	Coefficiente	Estatística Z	Prob.
C	0.978711	6.468655	0.0000
Z_0	-1.21E-08	-1.801098	0.0717
Z_1	-0.612951	-7.631612	0.0000
Z_2	0.388544	5.181931	0.0000
Z_3	0.946794	7.424449	0.0000
Z_4	-1.066755	-7.540486	0.0000
R^2 de MacFadden		0.126399	
Estatística LR		703.8342	
Prob. (Estatística LR)		0.000000	

Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados obtidos.

⁵ Em termos tão simples quanto possível o método, QHC corresponde a um procedimento numérico que busca o valor máximo de uma função por meio de sua aproximação quadrática. Para detalhes desse algoritmo, por favor, consulte o trabalho original de Goldfeld, Quandt e Trotter (1966).

Todos os coeficientes estimados são significantes a 5% com exceção de β_0 que foi significativa a 10%. A estatística de LR apresenta o nível de significância geral da equação a 5%, indicando evidências de que modelo está bem definido. Como dito anteriormente o R^2 de McFadden é utilizado em contraponto ao tradicional. A interpretação dos resultados é baseada no sinal dos coeficientes estimados. Caso positivo, existe relação direta entre a variável explicativa e a probabilidade de sucesso da variável dependente. Se negativo, a relação estabelecida é indireta.

Nota-se, portanto que, o exercício empírico permite inferir que, quanto maior o valor original Z_0 , menor é a probabilidade de convergência entre as decisões de 1ª e 2ª Instância, ($\beta_0 < 0$). Isso se justifica em razão do maior empenho do contribuinte para contestar o lançamento feito pela fiscalização. Os autos de infração de maior valor, na maioria das vezes, pertencem a grandes empresas, que possuem um bom aparato contábil e jurídico, com capacidade para realizar boas defesas, bons recursos, e com frequência sustentar oralmente as razões de seus recursos nas sessões de julgamento de 2ª Instância. Considerando que no recurso o contribuinte pode trazer à discussão fatos e argumentos novos não trazidos na defesa, e que o tempo que o contribuinte possui para reunir dados e provas em seu favor no recurso, é bem superior ao tempo que dispõe para interposição de defesa, fica claro que o contribuinte devedor de grandes somas monetárias busca no decorrer do andamento do processo todos os meios possíveis para melhorar (a favor do autuado) o resultado do julgamento final.

Quanto a variável Z_1 o estudo demonstra que a realização de Perícia no decorrer do andamento do processo diminui a probabilidade de convergência entre as decisões de 1ª e 2ª Instâncias ($\beta_1 < 0$). Os processos administrativos tributários que tramitam no CONAT quase sempre tratam de questões de fato e de direito. No exame das questões de fato a autoridade julgadora pode necessitar de esclarecimentos completamente relevantes para o deslinde da contenda. Esses esclarecimentos, na maioria das vezes, requerem um exame técnico na escrita contábil, fiscal ou financeira do contribuinte autuado, de modo que se pode fazer necessária a realização de perícias por membro da CEPED. O trabalho pericial, não raro, traz informações que não existiam nos autos, e quase sempre modifica o valor original do lançamento. Não existe na legislação processual um único momento para realização de perícia, podendo ser requerida em diversas fases da tramitação do processo. Também não existe limitação para a quantidade de perícias a serem realizadas antes do processo transitar em julgado no CONAT. Esses fatores justificam o fato apontado no trabalho desenvolvido, de que a realização de trabalho pericial é fator que diminui a probabilidade de concordância entre as decisões de 1ª e 2ª Instâncias do CONAT.

Em relação à variável Z_2 encontrou-se que a realização de defesa antes do julgamento de 1ª Instância aumenta a probabilidade das decisões de 1ª e 2ª Instâncias serem iguais ($\beta_2 > 0$). No curso do processo administrativo tributário o contribuinte autuado tem dois grandes momentos para se defender da acusação que lhe foi apontada pelo fiscal, através do auto de infração: antes do julgamento de 1ª Instância, por ocasião da interposição de impugnação, e antes do julgamento de 2ª Instância, por ocasião da interposição do Recurso. A ausência da interposição de impugnação não prejudica o andamento do processo, uma vez que ele também pode ser instaurado pela revelia. Entretanto, o resultado do trabalho ora realizado demonstrou que a interposição de defesa na 1ª Instância aumenta a probabilidade de equivalência entre os julgamentos de 1ª e 2ª Instâncias. Tal afirmação pode ser justificada pelo fato de que ao impugnar o feito fiscal o contribuinte normalmente traz ao conhecimento do julgador singular fatos e dados que não existiam nos autos, levando a uma decisão mais acertada, e, via de regra, confirmada pela 2ª Instância.

Também a existência de Recurso de Ofício, $Z_3 = 1$, aumenta a probabilidade de equivalência entre as decisões de 1ª e 2ª Instância ($\beta_3 > 0$). Só existe recurso de ofício quando o julgamento de primeira Instância é desfavorável ao Fisco, ou seja, quando o lançamento é modificado no todo ou em parte, em favor do contribuinte autuado. A acusação presente no auto de infração não é colhida quando existe falha processual não sanável; quando não existem provas do ilícito apontado; quando novos fatos ou provas são carreados aos autos seja pela defesa, seja pela perícia, ou ambos, (questões de fato), ou ainda quando há divergência de entendimento sobre a aplicação da legislação tributária (questões de direito). Pode ser afirmado pelo resultado do estudo realizado que as alterações feitas nos lançamentos pelo julgamento singular são normalmente confirmadas pelo julgamento de 2ª Instância.

O Recurso Voluntário ($Z_4 = 1$) por sua vez, apresentou relação inversa com a probabilidade de convergência entre as decisões das duas Instâncias ($\beta_4 < 0$). Este recurso é interposto pelo contribuinte insatisfeito com o resultado do julgamento de 1ª Instância, e que deseja vê-lo modificado em 2ª Instância. É comum que o contribuinte ao recorrer do julgamento de 1ª Instância, procure trazer ao conhecimento dos julgadores de 2ª Instância novos dados ou fatos desconhecidos pelo julgador singular, ou novas versões de fatos já analisados no julgamento de 1ª Instância. Pedidos de realização de perícia nesse momento, também não são raros.

6.2 Cálculo das Razões de Probabilidades

A partir de modelos *Logit* é possível calcular a razão das probabilidades (RP) de $Y = 1$ ocorrer, em relação aos valores de Z serem unitários ou nulos, para o caso de Z ser binária; ou dois valores de Z numéricos quaisquer, se Z é quantitativa.

A intuição é bem simples. Seja θ a razão de probabilidade, se:

- $\theta > 1$, então as chances de sucesso são maiores quando $Z = 1$, do que quando $Z = 0$;
- $\theta = 1$, as chances de sucesso são as mesmas quando Z assume os valores zero ou um
- $\theta < 1$, as chances de sucesso são menores quando $Z = 1$, do que quando Z assume o valor nulo.

Mais do que informar maiores ou menores chances de que $Y = 1$ vis-à-vis os valores unitários de Z , a razão de probabilidades informa em quanto essas chances são majoradas ou minoradas.

Como Z_0 é a única variável quantitativa, e assume muitos valores distintos, calculou-se a RP apenas para as demais variáveis. Denotando por θ_i a RP referente à variável Z_i , foram obtidos os seguinte resultados:

- a) $\theta_1 = 0,5417$. Esse resultado indica que quando a perícia é solicitada as chances de concordância entre os julgamentos de 1ª e 2ª instâncias é reduzida em (1-0,5417)%;
- b) $\theta_2 = 1,4748$. Neste caso quando existe defesa, as chances de concordância aumentam em aproximadamente 47,48%;

- c) $\theta_3 = 2,5774$. Aqui obtém-se um resultado bastante expressivo. Quando ocorre recurso de ofício a probabilidade de concordância entre decisões aumenta em quase 158%, ou seja, essa probabilidade é 1,58 vezes maior.
- d) $\theta_4 = 0,3441$. Esse resultado evidencia que, mediante recurso voluntário, a probabilidade de concordância é reduzida em $(1-0,3441)\%$.

6.3 Efeitos Marginais

Enquanto na maioria dos modelos de regressão linear a estimativa de um coeficiente fornece indicação sobre a variação, positiva ou negativa, e magnitude do impacto de uma variável explicativa, para o modelo *logit* a estimativa apenas fornece, de imediato, informações sobre o sentido da influência. Isto é, β não mede necessariamente o efeito marginal de Z sobre $\Pr[Y = 1]$. Para encontrar resultados sobre a grandeza do efeito, cálculos adicionais devem ser conduzidos.

Em outras palavras, os coeficientes estimados pelo modelo *logit* possuem uma interpretação pouco intuitiva. Logo, uma estatística conveniente de ser analisada é o efeito marginal de cada variável explicativa sobre a probabilidade de sucesso da variável dependente. Enfatiza-se que o efeito marginal representa o impacto da variação em uma unidade de uma variável explicativa sobre $\Pr[Y = 1]$. Os cálculos dos efeitos marginais foram realizados para todas as variáveis explicativas e são apresentados na tabela 3 abaixo.

Tabela 3. Cálculo dos Efeitos Marginais de cada Variável Explicativa sobre $\Pr[Y = 1]$

Variável	Efeito Marginal
Z_0	-3.4525E-09
Z_1	-0.1744
Z_2	0.11058
Z_3	0.26946
Z_4	-0.30360

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados obtidos.

A variável valor original, Z_0 , tem um leve impacto negativo no resultado igualitário de julgamento de primeira e segunda instancias, reduzindo sua probabilidade em 0,00000034% para cada R\$1,00 adicionado. Se existe pericia, $Z_1 = 1$, as chances dos julgamentos serem iguais diminuem 17,44%. Quando existe defesa, $Z_2 = 1$, as chances dos resultados serem equivalentes em primeira e segunda Instância, aumentam em 11,05%. Se existe recurso de ofício, $Z_3 = 1$ a probabilidade de igualdade nos julgamentos aumenta em 26,94%. Por fim, a existência de recurso voluntário, $Z_4 = 1$, reduz a probabilidade dos julgamentos serem iguais em 30,36%.

7. Considerações Finais

Legalidade e Justiça são pressupostos básicos na concepção de um Estado Democrático de Direito, no qual não se admite, na esfera tributária, que a transferência de riquezas da esfera privada para a pública se dê de forma abusiva e ilegal. Os Contenciosos Administrativos Tributários são

os Órgãos da Administração Pública responsáveis pela garantia da justiça fiscal nos procedimentos de fiscalização e arrecadação dos tributos.

A credibilidade, perante a sociedade, dos julgamentos realizados pelo Contencioso, contribuem para que as contendas tributárias estabelecidas entre o Estado e seus Contribuintes consigam, na maioria das vezes, encerrarem-se na instância administrativa, resultando, assim, em considerável diminuição do encaminhamento dessas questões ao Judiciário.

Considerando que o CONAT é formado de duas instâncias de julgamento, é importante que a credibilidade das suas decisões estejam presentes em todos os seus julgados, independentemente da instância em que estes ocorram. A uniformidade entre o que é decidido pela 1ª e 2ª Instâncias (obviamente não em sua totalidade, o que não é possível, nem desejado, quando se opera com o Direito) serve para aumentar o grau de confiança depositado nesse órgão decisório.

O presente estudo utilizou o modelo de regressão logística para analisar o efeito na probabilidade de concordância entre as decisões de 1ª e 2ª Instâncias quando da ocorrência ou não de outros eventos. A associação das variáveis explicativas: crédito tributário original em valor elevado, não interposição de defesa por parte do autuado, realização de perícia, inexistência de Recurso de Ofício, e existência de Recurso Voluntário, comprovou aumento da probabilidade de distorção entre o resultado dos julgamentos proferidos em 1ª e 2ª instâncias.

A partir da análise desses resultados sugere-se uma maior qualificação técnica dos fiscais, e a exigência de uma melhor instrução processual feita pelos agentes autuantes, considerando-se o grande número de perícias que se fazem necessárias no decorrer do trâmite processual.

Em casos onde a realização de trabalho pericial seja indispensável, parece interessante que a perícia realizada antes do julgamento de 1ª instância deva ser a mais abrangente possível, para que se possa evitar a necessidade de uma nova perícia antes do julgamento de 2ª instância; aumentando, dessa forma, a celeridade processual.

Para a SEFAZ seria interessante, a exemplo do que já acontece no âmbito da Administração Federal, que a instauração do processo só fosse permitida com a interposição de defesa e não com a revelia. Os créditos tributários lançados através de autos de infração não impugnados seriam inscritos diretamente como Dívida Ativa do Estado, sem necessidade de julgamento administrativo.

Considerando, ainda, que os resultados do estudo demonstram que os autos de infração julgados em 1ª instância, e remetidos a instância superior mediante recurso de ofício, apresentam uma maior probabilidade de terem seus resultados confirmados pelo órgão Colegiado, entende-se que seria conveniente para a Administração o aumento do limite do valor do lançamento que dispensa o julgador singular de interpor esse tipo de recurso, tornando definitiva a decisão não contestada pelo contribuinte. Esse procedimento resultaria em uma maior celeridade do processo, e em uma maior economia para o Estado, uma vez que não seria necessário acionar a máquina administrativa, com todos os custos envolvidos no trâmite processual, inclusive o pagamento de jetons para os membros do Conselho de Recursos Tributário, para realização de um novo julgamento, cujo resultado provavelmente será a confirmação do já prolatado.

Apêndice Técnico

A1 – O Modelo Logit

Neste apêndice são apresentados alguns aspectos da modelagem estatística utilizada no trabalho. A apresentação é sucinta e tem como objetivo ser minimamente informativa para o leitor que não familiarizado com tais técnicas⁶.

A regressão logística é um método para estimar a probabilidade de ocorrência de uma variável binária (chamada de variável dependente) condicional ao um conjunto de variáveis explicativas (chamadas de variáveis explicativas ou co-variáveis), as quais podem ser de natureza quantitativa ou qualitativa. Como a variável dependente pode assumir apenas valores nulos ou unitários, o processo pode ser modelado através de uma distribuição de Bernoulli, de acordo com a tabela A1 abaixo.

Tabela A1. Distribuição de Bernoulli para variável Y

Y	Probabilidade
1	$\Pr[Y = 1 Z] = p$
0	$\Pr[Y = 0 Z] = 1 - p$

Fonte: Gujarati (2006)

O modelo de regressão logística consiste num método para estimar $\Pr[Y = 1|Z]$. Note, porém, que não se pode estimar esta probabilidade utilizando técnicas de regressão linear, pois apesar das variáveis explicativas poderem apresentar quaisquer valores, a variável dependente assume valores binários.

Para modelar este problema, pode-se utilizar uma função logística que tem propriedades de ter formato de senoidal, ser monótona e linearizável. Formalmente no modelo *logit* admite-se que

$$\Pr[Y = 1|Z] = G(C + Z\beta)$$

onde $Z\beta = \sum_{i=1}^n \beta_i Z_i$ tal que as componentes do vetor $\beta = (\beta_1, \dots, \beta_n)$ são os coeficientes a serem estimados. Como dito anteriormente, no caso do modelo *logit* admite-se que:

$$G(C + Z\beta) = \frac{e^{C+Z\beta}}{1 + e^{C+Z\beta}}$$

Note que é imediato o fato que, para qualquer vetor de co-variáveis Z tem-se $0 < G(C + Z\beta) < 1$.

⁶ Para uma apresentação mais detalhada o leitor pode consultar Gujarati (2006), Wooldridge (2006) para um enfoque mais aplicado e menos formal, ou para o leitor mais experiente em métodos estatísticos recomenda-se Greene (2003).

O modelo *logit* difere de modelos lineares em alguns aspectos, quais sejam:

- i) o R^2 convencional não é uma medida de ajustamento adequada. Como alternativa, utiliza-se o pseudo R^2 de McFadden, denotado por R^2_{McF} e definido como:

$$R^2_{McF} = 1 - \frac{LLF_{ur}}{LLF_r}$$

onde:

LLF_{ur} é o logaritmo da função de verossimilhança do modelo não restrito

LLF_r é o logaritmo da função de verossimilhança do modelo restrito apenas com a parte constante.

- ii) Não se pode usar o método dos Mínimos Quadrados Ordinários para estimar os parâmetros. Por isso, o método da Máxima Verossimilhança é normalmente utilizado para a estimação do modelo.
- iii) Para testar a significância global dos coeficientes do modelo, a estatística utilizada é conhecida como Razão de Verossimilhança.

No modelo *logit* a interpretação dos valores dos coeficientes é complicada pelo fato de que os coeficientes estimados de um modelo binário não podem ser interpretados como efeito marginal sobre a variável dependente. De fato, o efeito marginal de uma co-variável Z_j é dada por:

$$\frac{\partial \Pr[Y = 1|C + Z\beta]}{\partial z_j} = g(C + Z\beta)\beta_j$$

onde g é a função densidade associada a função logística.

Note que β_j é ponderado pelo fator g que por sua vez, depende dos valores de todas as co-variáveis em Z . O que se pode afirmar apenas dos coeficientes estimados é que o seu sinal irá determinar uma maior ou menor probabilidade do evento $Y = 1$ (no caso deste trabalho, é o evento em que as decisões de primeira e segunda instância concordam) ocorrer. Valores positivos de β_j implicam que Z_j impacta positivamente na probabilidade de $Y = 1$ ocorrer. Valores negativos implicam o oposto.

A2 – Teste de Ajustamento de Hosmer-Lameshow

O teste de Hosmer-Lameshow é uma ferramenta importante ao estimar modelos de variáveis binárias, pois o mesmo indica quão bem ajustado está o modelo para prever os efeitos marginais e as taxas de probabilidade. O teste é feito sob a hipótese nula de que o ajuste é adequado. Hosmer-Lameshow (1980) desenvolveram o teste separando os dados em J grupos e deixando n_j ser o número de observações em cada grupo. Os referidos autores definiram o número de $y_i = 1$ observações e a média dos valores preditos no grupo j , respectivamente como:

$$y(j) = \sum_{i \in j} [y_i = 1]$$

$$\bar{p}(j) = \sum_{i \in j} \sum_j \frac{p_i}{n_j} g(Z_i \beta) \beta_j$$

A estatística de Hosmer-Lemeshow (HL) é definida como:

$$HL = \sum_{j=1}^J \frac{(y(j) - n_j \bar{p}(j))^2}{n_j \bar{p}(j)(1 - \bar{p}(j))}$$

A distribuição da estatística de HL não é conhecida, porém existem indícios empíricos de que quando o modelo está corretamente especificado, ela siga uma distribuição qui-quadrada com $(J-2)$ graus de liberdade, para J próximo de n . A tabela A2 abaixo apresenta o teste realizado para o modelo desenvolvido neste trabalho.

Tabela A2 – Avaliação de Ajuste da Especificação Binária – Teste de Hosmer-Lemeshow

	Quantis de Risco		Y = 0		Y = 1	
	Baixo	Alto	Real	Esperado	Real	Esperado
1	0.0236	0.4292	299	262.268	134	170.732
2	0.4292	0.4790	242	230.959	192	203.041
3	0.4790	0.5701	193	204.488	241	229.512
4	0.5701	0.5712	233	186.239	201	247.761
5	0.5712	0.5713	178	186.069	256	247.931
6	0.5713	0.6504	88	177.157	345	255.843
7	0.6504	0.8409	90	96.1145	344	337.885
8	0.8409	0.8695	59	57.8155	375	376.185
9	0.8695	0.9124	56	44.1907	378	389.809
10	0.9124	0.9125	42	37.9832	392	396.017
Total			1480	1483.28	2858	2854.72
Estatística HL	117.0218					
Prob. $\chi^2_{(8)}$	0.0000					

Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados obtidos.

O valor p nulo indica que o modelo está bem ajustado e que inferências mais sofisticadas podem ser feitas a partir do mesmo, notadamente, os efeitos marginais e as razões de probabilidade apresentadas no texto.

8. Referências Bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). Disponível em:
<<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 04/08/1997. Disponível em: <http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=26545301&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse_Frame_Pg42>.

_____. Decreto nº 25.468, de 31 de maio de 1998. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 17/06/1999. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&servicos/folio/menu_conat.asp#>.

_____. Instrução Normativa nº 49, de 29/12/2011. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 04/01/2012. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2011/instrucoes_normativas/in%2049-2011.pdf.

_____. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 30/12/1996. Disponível em: <http://200.253.176.80/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=15549953&infobase=leis&softpage=Browse_Frame_Pg42>.

_____. Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 30/09/1997. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&servicos/folio/menu_conat.asp#>.

_____. Lei nº 13.778, de 06 de junho de 2006. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 08/06/2006. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2006/13778.htm>>

GUJARATI, D., *Econometria Básica*. 6ª ed.. Ed. Campus/Elsevier, 2006.

Hosmer, D.W., Lemeshow, S., 1980. *Goodness-of-fit tests for the multiple logistic regression model*. Comm. Statist. Theory Meth. A 9 (10), 1043–1069

GOLDFELD, S.M., Quandt, R.E. and Trotter, H.F., *Maximization by Quadratic Hill Climbing*, *Econometrica*, 34(3), pp. 541-551, 1966.

GREENE, H. William., *Econometric Analysis*. 5ª ed.. Pearson Education. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Processo Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

WOOLDRIDGE, M. Jeffrey. *Introdução a Econometria. Uma Abordagem Moderna*. Pioneira Thompson Learning. 2006