



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE**  
**PROGRAMA DE ECONOMIA PROFISSIONAL**

**CÁSSIO RODRIGO VASCONCELOS BANDEIRA**

**ANÁLISE DA IMPARCIALIDADE NAS DECISÕES COLEGIADAS DO**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**2012 A 2016**

**FORTALEZA**  
**2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

B164a Bandeira, Cássio Rodrigo Vasconcelos Bandeira.

Análise da imparcialidade nas decisões colegiadas do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará : 2012 a 2016 / Cássio Rodrigo Vasconcelos Bandeira Bandeira. – 2019.

35 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Nicolino Trompieri Neto.

1. CONAT. 2. Modelos de resposta qualitativa. 3. Logit. I. Título.

CDD 330

---

CÁSSIO RODRIGO VASCONCELOS BANDEIRA

ANÁLISE DA IMPARCIALIDADE NAS DECISÕES COLEGIADAS DO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ  
2012 A 2016

Dissertação apresentada ao Programa de  
Economia Profissional da Universidade  
Federal do Ceará, como requisito parcial à  
obtenção do título de Mestre em  
Economia. Área de concentração:  
Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Nicolino Trompieri  
Neto.

FORTALEZA

2019

CÁSSIO RODRIGO VASCONCELOS BANDEIRA

ANÁLISE DA IMPARCIALIDADE NAS DECISÕES COLEGIADAS DO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ  
2012 A 2016

Dissertação apresentada ao Programa de Economia Profissional da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Economia. Área de concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Nicolino Trompieri Neto.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Nicolino Trompieri Neto (Orientador)  
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)  
Instituto de Pesquisa e Estratégia do Ceará (IPECE)

---

Prof. Dr. Roberto Tatiwa Ferreira  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Alexandre Lira Cavalcante (IPECE)

## RESUMO

Este trabalho teve como objetivo analisar os votos dos julgadores classistas e fazendários na 2ª instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. A importância do tema se dá na medida em que a imparcialidade e a independência devem imperar no juízo dos conselheiros. Assim, os conselheiros devem abstrair se representam as entidades civis ou a instituição fazendária, e construir seu julgamento único e exclusivamente baseado na correta aplicação da lei. Assim, foi estimado um modelo de resposta qualitativa Logit. Esperou-se conhecer os fatores que conduzem ao voto favorável do julgador, e a contribuição de cada um deles na concepção de julgamentos individuais que mantenham ao menos metade do valor originariamente lançado na autuação. Evidenciou-se a importância do voto do favorável do relator na probabilidade de votos favoráveis dos outros julgadores.

**Palavras-chave:** CONAT. Modelos de resposta qualitativa. Logit.

## **ABSTRACT**

The objective of this paper was to analyze the votes of the judges classists and state officials of the second instance judgments in the Ceará's Administrative Council Tax Councils. The importance of the theme is to the extent that impartiality and independence should prevail in the counselors' judgment. Thus, counselors must abstract whether they represent civil entities or the taxing institution, and construct their judgment solely and exclusively based on correct law enforcement. So, a qualitative Logit response model was estimated. It was expected to know the factors that lead to this favorable vote of the judge and the contribution of each of them in the conception of individual judgments that maintain at least half of the value originally launched in the assessment. The importance of the rapporteur's favorable vote on the probability of favorable votes of the other judges was evidenced.

**Keywords:** CONAT. Qualitative response models. Logit.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição por decil do valor total da autuação .....	18
Gráfico 2 – Distribuição dos votos e origem do julgador pelo Valor Total .....	19
Gráfico 3 – Distribuição do voto e origem do relator pelo Valor total.....	19
Gráfico 4 – Aderência do voto do julgador ao voto do relator por valor total.....	20

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de processos julgados e votos por ano.....	18
Tabela 2 – Resultados da Estimação.....	27
Tabela 3 - Razão das Chances .....	28
Tabela 4 – Efeitos Marginais do modelo .....	29

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABJ	Associação Brasileira de Jurimetria
AUDITECE	Associação dos Auditores do Estado do Ceará
CEJUL	Célula de Julgamento de 1ª Instância
CJ	Câmaras de Julgamento
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CONAT/CE	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
CRT	Conselho de Recursos Tributários
ESET	Escola Superior de Estudos Tributários
ICMS	Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
MPL	Modelo de Probabilidade Linear
PAT	Processo Administrativo Tributário
PIB	Produto Interno Bruto
SEFAZ/CE	Secretaria da Fazenda do Ceará

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>Jurimetria.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2</b>	<b>Aspectos do ICMS.....</b>	<b>12</b>
<b>2.3</b>	<b>O Processo Administrativo Tributário.....</b>	<b>12</b>
<b>2.4</b>	<b>O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.....</b>	<b>13</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>22</b>
<b>3.1</b>	<b>Descrição dos dados.....</b>	<b>22</b>
<b>3.2</b>	<b>Metodologia econométrica.....</b>	<b>23</b>
<b>3.3</b>	<b>Modelo econométrico.....</b>	<b>24</b>
<b>4</b>	<b>RESULTADOS.....</b>	<b>25</b>
<b>4.1</b>	<b>Razão das chances.....</b>	<b>27</b>
<b>4.2</b>	<b>Efeitos marginais.....</b>	<b>28</b>
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>31</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>33</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A jurimetria consiste na aplicação da Estatística ao Direito. O princípio básico da jurimetria é mensurar os fatos relacionados aos conflitos, para antecipar cenários e planejar condutas no exercício da advocacia, na elaboração das leis e na gestão do Judiciário. A jurimetria pode medir, por exemplo, o percentual de decisões de um tribunal sobre um determinado assunto ou disciplina e os resultados podem alterar as estratégias de condução de vários casos. Assim, a jurimetria mapeia estatisticamente os litígios e indica as melhores práticas processuais e soluções, dentro da previsibilidade das decisões judiciais e a lógica matemática no direito.

No âmbito dos tribunais administrativos, há infinitos dados estatísticos que não são analisados e que a jurimetria pode organizar cientificamente tais informações. É este o objetivo desse trabalho: aplicar a jurimetria nas decisões no âmbito da segunda instância do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE) no período de 2012 a 2016.

Ao cometer alguma infração a legislação tributária, o Contribuinte é autuado através do Auto de Infração. A relação contenciosa administrativa é instaurada pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia. Ao ingressar no CONAT, o processo é conduzido inicialmente à CEJUL, onde há o julgamento singular em Primeira Instância do Auto de Infração lavrado.

Os Julgadores de Primeira Instância são obrigados a recorrer de ofício – Recurso de Ofício - das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, ressalvadas as hipóteses de que trata o Art. 44 da Lei nº 12.732/1997. Caso o contribuinte discordasse do julgamento proferido em Primeira Instância, o mesmo pode interpor Recurso Voluntário, e, neste caso, ou no caso do Recurso de Ofício, o processo passa por um novo julgamento, agora em Segunda Instância. No período estudado, o Conselho de Recursos Tributários (CRT) possuía duas Câmaras de Julgamento. Cada Câmara era composta por oito Conselheiros e igual número de suplentes, os quais, de forma paritária, representam a Fazenda Estadual e os Contribuintes através de associações da sociedade civil. Essa paridade é garantida pela distribuição desse conselho, quais sejam: Servidores representantes da Fazenda Estadual e os Conselheiros representantes da sociedade civil, isto é, os membros indicados pelas Federações da Indústria, do Comércio, da Agricultura e das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará.

Após análise independente e imparcial de cada um dos julgadores, eles pronunciam sua decisão. Para efeito deste estudo, considerou-se o voto do julgador de 2ª Instância favorável ao Fisco quando julgou, no mínimo, pela manutenção da metade do valor originalmente autuado. E caso contrário, o voto do julgador é considerado desfavorável se o julgamento reduziu o crédito a menos da metade do valor autuado.

Este trabalho procura esclarecer a dúvida: seriam os votos dos julgadores classistas favoráveis ao Fisco, sendo eles representantes dos interesses do contribuinte? E os votos dos julgadores fazendários, sendo eles servidores da Secretaria da Fazenda, tendem a ser favoráveis ao Fisco?

Para atingir os objetivos propostos, será utilizado um modelo de variável dicotômica, associado ao voto do julgador de 2ª Instância ser favorável ou não ao Fisco, baseado na função densidade acumulada de uma função de distribuição logística – *Logit*. Assim, será possível dissociar os efeitos de cada fator estudado sobre o voto do julgador de 2ª Instância, de modo a evidenciar a direção e a magnitude da contribuição de cada um deles para ocorrência de julgamentos favoráveis ao fisco.

O trabalho está dividido em quatro capítulos, sendo este o primeiro. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico do estudo, tratando de assuntos relativos a Jurimetria, ao ICMS, o Processo Administrativo Tributário (PAT), e seu julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), apresentando alguns dados estatísticos.

A terceira parte do trabalho contém a descrição da base de dados, dispõe sobre a metodologia Logit e apresenta o modelo econométrico.

No último capítulo estão relatados os resultados obtidos pelas diversas variáveis estudadas: a origem do julgador, o valor total autuado, a origem da autuação ter sido a fiscalização de empresas ou o trânsito de mercadorias, a concordância do voto individual com a decisão em primeira instância, a origem do relator e o seu voto, assim como as conclusões acerca de julgamentos favoráveis nas decisões de 2ª instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Jurimetria

A jurimetria surgiu com evolução da tecnologia e seu avanço perante o direito. Tem-se de forma cotidiana a recuperação dos dados jurídicos por meios eletrônicos. O processamento eletrônico de dados, algo do cotidiano de hoje não só do magistrado na formulação do ato decisório, mas também de qualquer um que tenha acesso a um computador ou a internet, não o era há 50 anos. Barbosa e Menezes (2013) a definem como a métrica do Judiciário.

Em momento algum a jurimetria ganhou aceitação da doutrina. A posição antipática à tese se fundamenta no fato de que o pensamento do juiz, ao decidir a causa, nem de perto é semelhante ao do matemático quando resolve suas equações. No entanto, é apenas uma ferramenta instrumental, que não interfere diretamente na formação da opinião do magistrado sobre a causa.

A Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) e autores como Nunes e Coelho (2010) colocam a importância de se estudar não apenas as leis e suas possíveis interpretações, mas também as características concretas dos processos jurídicos de decisão. É importante entender como os fatos, atos e negócios que concretizam o direito se dão no cotidiano da vida em sociedade.

Um efeito importante ao utilizarmos a jurimetria é o de deslocar o foco do estudo do Direito da pesquisa qualitativa para a quantitativa e, apenas após compreender, interpretar e modelar os dados fornecidos, projetar conclusões qualitativas com relação à natureza da prestação jurisdicional.

A Jurimetria possibilita o uso destes dados estatísticos capturados na própria massa de processos distribuídos para a melhoria da administração judiciária. Isso ajudaria ainda o Poder Judiciário a dar cumprimento efetivo à Lei de Transparência – Lei Federal 12.527/11 – que determina a disponibilização pública dos dados internos de todos os entes públicos.

No âmbito dos tribunais administrativos, há infinitos dados estatísticos ainda não analisados e que a Jurimetria pode organizar cientificamente tais informações. Assim, torna-se uma ferramenta essencial no embasamento metodológico e na criação de processos estruturados, contribuindo para uma aplicação da legislação coerente, padronizada e, por consequência, mais próxima da

realidade. Nas palavras de Zabala e Silveira (2014, p.100) “Unida ao livre acesso à informação pública, direito de todos os cidadãos, a Jurimetria torna-se peça importante na criação de uma sociedade mais justa e comprometida com o futuro.”

## **2.2 Aspectos do ICMS**

O Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados Federados e Distrito Federal, está previsto no art. 155, II da Constituição Federal, sendo regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que traz disposições sobre suas normas gerais.

O ICMS é não cumulativo, incidindo no valor acrescido, sendo o imposto pago na etapa anterior descontado na etapa subsequente. É o imposto que compõe a maior parcela da arrecadação dos estados. O ICMS “é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros; nos últimos dez anos, a arrecadação total do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro” (ELLERY JUNIOR; NASCIMENTO JÚNIOR, 2017, p.11). No estado do Ceará é regido pela Lei 12.670/96, regulamentada pelo Decreto 24.569/97.

O fato gerador é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciado no exterior. O sujeito passivo é qualquer pessoa física, jurídica ou sem personificação, que pratique operações mercantis, em caráter de habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

A Administração se empenha em verificar se o sujeito passivo está cumprindo a legislação tributária. No caso de descumprimento dessas obrigações legais, o contribuinte sujeita-se a lavratura de Auto de Infração. Caso discorde da autuação, ele pode contestá-la através da impugnação, quando então o Auto de Infração será formalizado no Processo Administrativo Tributário.

## **2.3 O Processo Administrativo Tributário**

A impugnação dos atos cometidos pela Administração Tributária, seja administrativa ou judicial, é garantida pelo art. 5º da Constituição Federal. A impugnação judicial tem como base o inciso XXXV, segundo o qual “a lei não excluirá

da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. A impugnação administrativa fundamenta-se no inciso XXXIV, que assegura “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra abuso de poder”; e ainda o inciso LV, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. (BRASIL, 1988).

A impugnação Administrativa não é obrigatória e o contribuinte pode ir questionar a questão diretamente na justiça, não sendo necessário o esgotamento da via administrativa. No entanto, ao optar pela impugnação judicial automaticamente renuncia o direito de recorrer em esfera administrativa.

O Processo Administrativo Tributário (PAT), nas palavras de Hely Lopes Meirelles (2014, p.570)

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte (MEIRELLES, 2014, p.570).

O PAT é, de acordo com Machado Segundo (2009), o poder-dever que a Administração Pública tem de realizar o controle de legalidade de seus atos. Oliveira Júnior (2006, p. 14) ressalta a importância do processo administrativo tributário como forma de resolução rápida dos conflitos entre o fisco e os contribuintes

A existência ou não de processo administrativo tributário é matéria de reserva legal, não sendo obrigatória a sua instituição pelos entes tributantes. Porém, é de extrema importância a sua criação como forma de resolução, de forma rápida e justa, dos conflitos oriundos da relação fisco-contribuinte, já que há a participação democrática e paritária das entidades classistas na 2ª instância desses órgãos administrativos, sendo os contenciosos uma ferramenta de grande utilidade na filtragem de processos, pois, a sua inexistência acarretaria um acúmulo desnecessário de processos no Poder Judiciário, que teria de julgar vários processos sem fundamentação, improcedentes ou nulos, os quais já são devidamente julgados na órbita administrativa, deixando para o Judiciário apenas os que são capazes de prosperar nesta esfera (OLIVEIRA JUNIOR, 2006, p.14).

## **2.4 O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará**

O Contencioso Administrativo Tributário (CONAT/CE) é o responsável pelo Processo Administrativo Tributário no nosso estado. A ele compete decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes da relação jurídica estabelecida entre o Estado do Ceará e o sujeito passivo de obrigação tributária no que se refere à

exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades (Art. 2º da Lei nº 12.732/1997).

Monteiro (2017) ressalta a importância do CONAT/CE no controle da legalidade do ato administrativo, além de ser uma “forma mais simples, econômica e quase sempre mais rápida” para o contribuinte impugnar o auto de infração.

Rolim (2017, p.12) considera o Contencioso cearense essencial na diminuição de demandas judiciais.

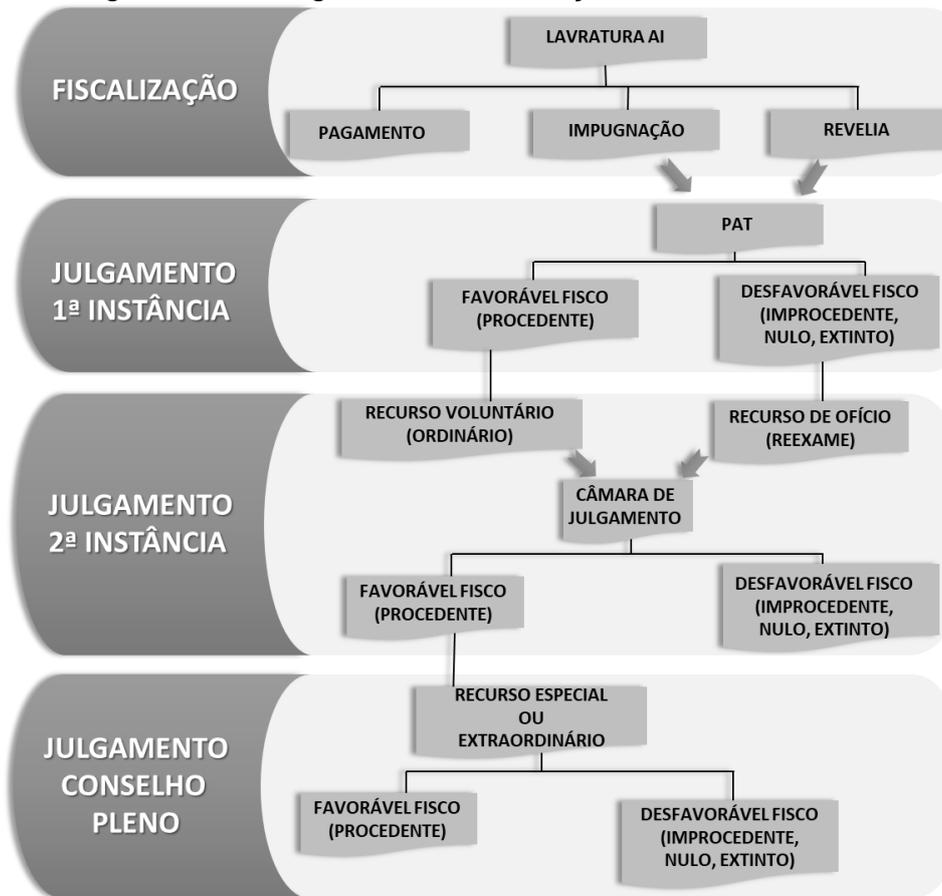
A credibilidade dos julgamentos realizados pelo CONAT/CE contribui para que as contendas tributárias entre o Estado e os seus contribuintes se encerrem na instância administrativa, resultando em redução do encaminhamento de tais questões ao judiciário. Assim, o correto funcionamento deste órgão tende a elevar a eficiência do fisco, economizando tempo e recursos as partes envolvidas (ROLIM, 2017, p.12).

A relação contenciosa administrativa, à época estudada, era instaurada pela impugnação, que é a defesa do contribuinte à acusação fiscal, ou pela revelia, quando o contribuinte não manifesta sua defesa.

Observando o Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, o CONAT/CE é composto de duas instâncias de julgamento: a primeira monocrática e a segunda coletiva. O julgamento singular é realizado pela Célula de Julgamento de 1ª Instância (CEJUL), e é realizada por um servidor fazendário. O julgamento colegiado era realizado, na época dos fatos estudados, por duas Câmaras de Julgamento (CJ) do Conselho de Recursos Tributários (CRT).

Rocha (1996, p. 54) defende o duplo grau de jurisdição, relatando que “a parte insatisfeita com determinada decisão tem direito a recorrer a um segundo órgão julgador, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, para que este dite nova decisão substitutiva da precedente”.

Figura 1 – Fluxograma de Instauração Processual



Fonte: Elaborado por Juliana S. C. Bandeira.

Ao sofrer impugnação ou revelia, o processo ingressa no CONAT/CE, sendo conduzido inicialmente à CEJUL, onde o Auto de Infração lavrado será submetido ao julgamento singular em Primeira Instância. Os Julgadores de Primeira Instância são servidores fazendários e obrigados a recorrer de ofício das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, nos casos superiores a 5000 UFIRCE's. Caso o contribuinte discorde do julgamento proferido em Primeira Instância, o mesmo poderá interpor Recurso Voluntário, e, neste caso, ou no caso do Recurso de Ofício, o processo passará por um novo julgamento, agora em Segunda Instância, em uma das duas Câmaras de Julgamento do CRT.

As decisões em Segunda Instância são proferidas pelas Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários. A elas compete conhecer e decidir, sobre recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo de obrigações tributárias e pelo requerente em Procedimento Especial de Restituição e recursos de ofício interpostos por Julgadores de Primeira Instância (Lei nº 12.732/1997, Art. 15, incisos I e II). Seus julgadores – também denominados Conselheiros - são escolhidos para

mandatos de dois anos, prorrogáveis por igual período. No período deste estudo, cada Câmara era composta por oito Conselheiros e igual número de suplentes, os quais, de forma paritária, representam a Fazenda Estadual e os Contribuintes através de associações da sociedade civil. A paridade é garantida pela distribuição desse conselho, quais sejam: Servidores representantes da Fazenda Estadual e os Conselheiros representantes da sociedade civil, através de indicação das Federações da Indústria, do Comércio, da Agricultura e das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará.

Nobre Júnior e Pimentel (2016, p.162) atribui uma maior qualidade do julgamento à paridade existente nos órgãos de julgamento administrativos colegiados

Essa peculiar paridade acaba por inflamar o debate nos julgamentos lá travados, algo natural quando se tem julgadores de formação, experiência profissional, e, portanto, vieses distintos, o que resulta em casos melhor analisados e discutidos, privilegiando-se não apenas o contribuinte (como muito se aventa), mas também, e principalmente, o controle da legalidade dos atos emanados pela Administração Tributária... (NOBRE JÚNIOR; PIMENTEL, 2016, p. 162).

Gomes (2017) declara que a paridade garante o “controle estatal sobre suas decisões sem se descuidar da legitimidade democrática, proporcionada pela abertura do processo decisório para um diálogo com a sociedade civil-contribuintes através de seus representantes.”

Já Nobre Júnior e Pimentel (2016, p.178) a paridade, no entanto “não se consubstancia em garantia fundamental ou exigência constitucional, ainda que contribua, sobremaneira, para a legitimação das decisões administrativas [...]”. Há quem defenda, inclusive, que essa paridade deveria desaparecer, em virtude que nessa representação há risco de o apadrinhamento político sobressair sobre a qualificação técnica dos julgadores (TORRES, 1999).

Rezende (2016, p. 161) sugere sobre o risco de a paridade não ser socialmente efetiva, uma vez que os contribuintes de fato, sobre quem recai a carga tributária dos impostos indiretos, serem os trabalhadores, que não estão devidamente representados em um Conselho tributário composto por representantes de grupos empresariais:

[...] não é de uma paridade social efetiva, apesar de legitimamente formal, democrático, não o é quando se considera quem, socialmente, são efetivamente os contribuintes. [...] Como se constata da análise da incidência tributária do Brasil, os contribuintes são em sua maioria os trabalhadores, não as representações presentes nas confederações que dominam os assentos do CARF atualmente, apesar de formalmente, os tributos serem incididos sobre as empresas, sobre seu CNPJ e elas serem responsáveis pelo seu

pagamento direto, na prática, de maneira indireta, mas com notável eficácia, a maior parte dos tributos é paga pelos trabalhadores (REZENDE, 2016, p. 161).

A imparcialidade e a independência devem existir nos conselheiros a fim de proporcionar um julgamento justo. Assim, os conselheiros devem abstrair se representam as entidades civis ou a instituição fazendária, e construir seu julgamento único e exclusivamente baseado na legalidade, nas palavras de Greco (2002, p.15) “sem que qualquer outra circunstância influa na sua decisão”. No mesmo sentido, Marcato (2000) defende

O julgador moderno deve dedicar permanente atenção aos rumos do processo, direcionando-o para um desfecho válido e seguro, para tanto exercitando em sua plenitude os poderes que lhe são conferidos por lei. Exige-se dele, no desempenho de seu elevado mister, não apenas uma bagagem jurídica que o habilite a bem decidir, mas, principalmente, um apego inquebrantável à sua própria imparcialidade, garantia sua e de seus jurisdicionados, repugnando ao sistema jurídico apenas a figura do juiz parcial, não a do juiz partícipe (MARCATO, 2000, p. 67-68).

Já Brito (2003, s/p) alega “não haver total independência ao julgar, pois normalmente estão obrigados a cumprirem atos normativos expedidos pelo próprio ente, muitas vezes de legalidade e constitucionalidade contestável”.

Após análise dos julgadores, eles pronunciam sua decisão, pode ser:

- a) Improcedente, extinto ou nulo, quando a decisão rejeita totalmente a acusações fiscal;
- b) Parcialmente Procedente, quando a decisão modifica em parte a acusação fiscal; ou
- c) Procedente, quando mantém a acusação fiscal na totalidade.

De 2012 a 2016, dos 4.735 processos julgados em segunda instância pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), 50,21% foram votos favoráveis. A simples verificação dos resultados aponta para a conclusão de que os julgadores da segunda instância do CONAT/CE, modo geral, têm julgado favoravelmente metade dos recursos que lhes são dirigidos.

Tabela 1 – Quantidade de processos julgados e votos por ano

ANO	Quantidade Processos	Quantidade de Votos Julgadores			
		Desfavorável		Favorável	
2012	487	2.187	57,83%	1.595	42,17%
2013	1.402	5.580	51,15%	5.329	48,85%
2014	1.131	4.386	49,72%	4.436	50,28%
2015	1.336	4.973	47,88%	5.413	52,12%
2016	379	1.202	41,23%	1.713	58,77%
<b>Total / Média</b>	<b>4.735</b>	<b>18.328</b>	<b>49,79%</b>	<b>18.486</b>	<b>50,21%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 1 pode-se verificar a distribuição por decil das decisões por média de valores totais (obrigação principal - ICMS - e multa) atualizados.

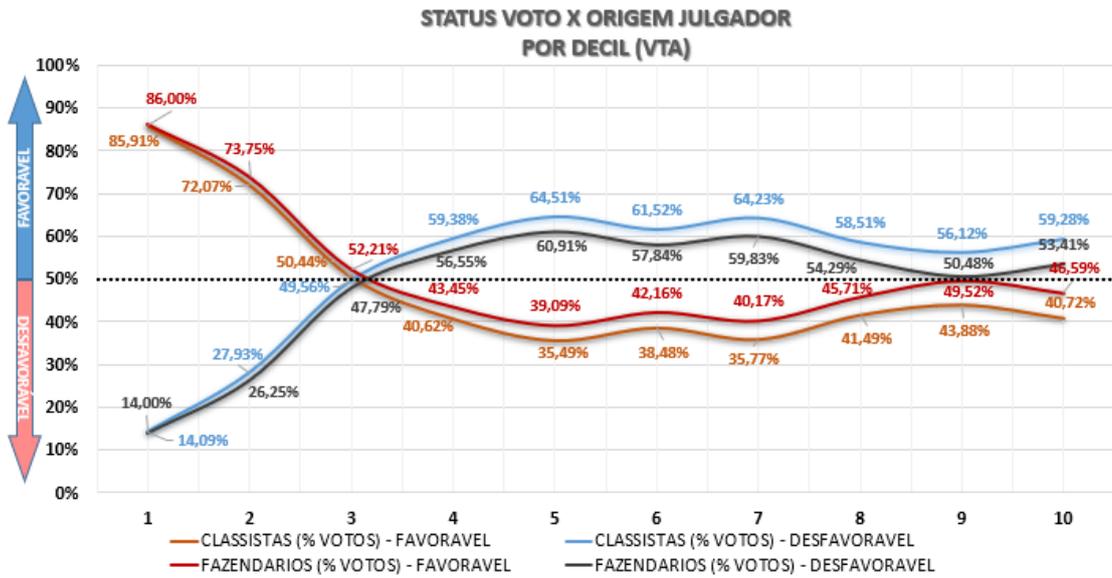
Gráfico 1 – Distribuição por decil do valor total da autuação



Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 2 pode-se analisar a distribuição dos votos entre julgadores de acordo com a média de valor total autuado. Os votos favoráveis e desfavoráveis de ambos julgadores se comportam de forma similar: para valores menores de autuação 85,91% dos julgadores representantes do Contribuinte votam favorável, enquanto nos julgadores representantes da Fazenda, esse percentual é de 86%. Esses percentuais vão reduzindo de forma que para valores maiores de autuação apenas 40,72% dos classistas e 46,59% dos fazendários votam favorável à pretensão do Fisco.

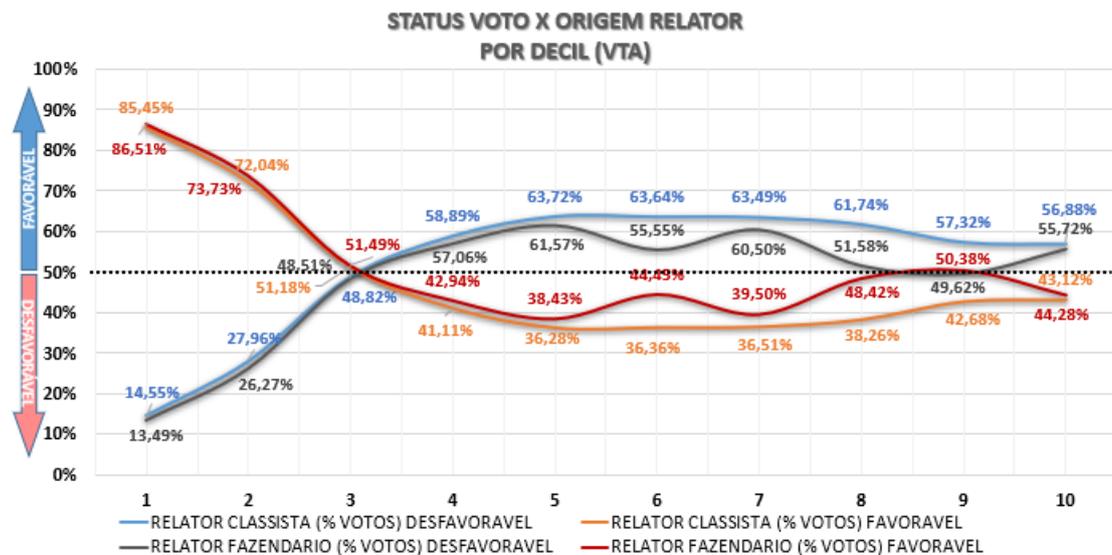
Gráfico 2 – Distribuição dos votos e origem do julgador pelo Valor Total



Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 3 analisa-se o voto e origem do relator de acordo com a média do valor total autuado. O comportamento do relator é muito parecido com o dos julgadores analisado no gráfico anterior. Para valores menores de autuação relatores classistas e fazendários votam favoravelmente em 85,45% e 86,51% respectivamente. À medida que os valores totais da autuação vão aumentando, esse percentual de voto favorável cai praticamente para metade, atingindo 43,12% no relator representante do contribuinte e 44,28% no relator representante do Fisco.

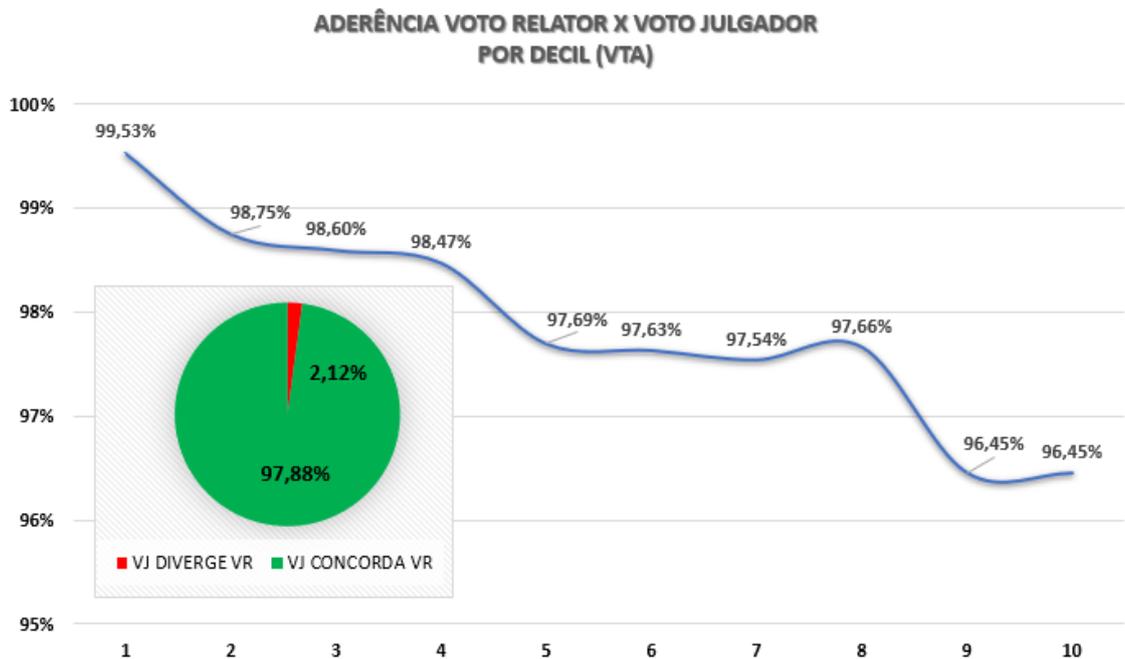
Gráfico 3 – Distribuição do voto e origem do relator pelo Valor total



Fonte: Elaborado pelo autor.

No Gráfico 4 pode-se verificar a aderência do voto do julgador ao voto do relator. Em quase 98% dos votos analisados nesse estudo há coincidência entre o voto do julgador e o do relator. Mais uma vez se repete o padrão de acordo com o valor médio total autuado: valores menores de autuação têm uma aderência de 99,53%, que vai reduzindo com o aumento do valor da autuação, chegando a 96,45% de aderência para valores mais elevados.

Gráfico 4 – Aderência do voto do julgador ao voto do relator por valor total



Fonte: Elaborado pelo autor.

As decisões em segunda instância do CONAT/CE já foram objetos de alguns estudos anteriores. Monteiro (2017) analisou dados dos sistemas da SEFAZ/CE, no período de 2010 a 2013, e estudou os fatores determinantes da convergência de decisões entre primeira e segunda instâncias do CONAT/CE. A autora concluiu que a realização de perícia em primeira instância reduz a divergência de decisões, assim como 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. Rolim (2017), por sua vez, analisou também a convergência entre as decisões de primeira e segunda instância no período de 2015 a 2017, além de medir o impacto da criação de mais duas câmaras de julgamento.

No presente estudo, a concordância de decisões entre a instância singular e o relator na instância colegiada é um dos fatores que procura explicar as decisões coletivas favoráveis ao fisco.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Descrição dos dados

Para a realização deste trabalho foi utilizado um banco de dados de julgamentos da 2ª instância do CONAT/CE, fornecido pela ESET/AUDITECE, para um período compreendido entre os anos de 2012 a 2016, com valores atualizados para dezembro de 2018 com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). A utilização desse período de observações se deve ao fato de coincidir com o mandato dos julgadores que compõem as Câmaras. A base de dados foi tratada para excluir *outliers* no valor total da autuação, restando 36.814 votos. Por questões de impessoalidade, os julgadores foram identificados por números. Foram incluídos no banco de dados o valor da autuação, a infração cometida, o regime de recolhimento e atividades econômicas (CNAE) do autuado, a origem da autuação, se houve concordância com a decisão exarada em primeira instância, a existência de revelia, a origem e voto do relator.

Buscou-se verificar o voto favorável nos julgamentos de segunda instância no CONAT/CE. Assim, a variável dependente do modelo econométrico proposto é dicotômica. Para lidar com esse tipo de variável, recorre-se a um modelo de escolha discreta. O Quadro 1 formaliza a variável dependente, bem como as variáveis explicativas que serão utilizadas na estimação. Considerou-se além da origem do julgador e o valor total da autuação, referente ao ICMS e à multa, outros controles como a origem da autuação, concordância do voto individual com a sentença proferida em primeira instância, a origem do relator e o voto do relator.

Quadro 1 – Descrição das Variáveis utilizadas no modelo

(continua)

Variável	Valor	Descrição
VOTO_JULGADOR (VJ)	0	Se o voto do julgador for desfavorável ao Fisco
	1	Se o voto do julgador for favorável ao Fisco
ORIGEM_JULGADOR (OJ)	0	Julgador representante da Fazenda
	1	Julgador representante do Contribuinte
VLR_TOTAL_ATUALIZADO (LOG(VTA))	Ln(R\$)	Montante lavrado no Auto de infração referente ao imposto (obrigação principal) e a multa (obrigação secundária).
ORIGEM_AUT (AO)	0	Auto de infração originado da Fiscalização de Trânsito
	1	Auto de infração originado da Auditoria de empresas

Quadro 1 – Descrição das Variáveis utilizadas no modelo

(conclusão)

Variável	Valor	Descrição
CONC_PRIM_INST (CPI)	0	Voto julgador diverge com 1ª Instância
	1	Voto julgador coincide da 1ª Instância
ORIGEM_RELATOR (OR)	0	Relator representante do Contribuinte
	1	Relator representante da Fazenda
VOTO_RELATOR (VR)	0	Voto do Relator desfavorável ao Fisco
	1	Voto do Relator favorável ao Fisco

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como discutido anteriormente, os votos dos julgadores, podem assumir três status distintos: (a) Improcedente, extinto ou nulo (b) Parcialmente Procedente e (c) Integralmente Procedente. Para efeito desse estudo, considerou-se que no primeiro caso, o voto seria desfavorável ao fisco, uma vez que rejeitou completamente o crédito tributário lançado pela autoridade fiscal. No último caso, o voto seria favorável ao Fisco, já que confirmou integralmente o crédito lançado no auto de infração. Para os julgamentos de parcial procedência, avaliou-se duas situações: se o julgamento mantivesse mais da metade do crédito originalmente lançado, seria considerado favorável, caso contrário – o julgamento reduziu ao crédito a menos da metade do valor autuado – seria considerado desfavorável. Assim, a variável dependente do modelo econométrico proposto é dicotômica. Para lidar com esse tipo de variável, recorre-se a um modelo de escolha discreta.

### 3.2 Metodologia econométrica

Pelas características da variável dependente, que assume apenas valor um ou zero, deve-se recorrer a um modelo de escolha discreta. De acordo com Gujarati e Porter (2011), existe uma série de modelos de resposta qualitativa. Considerando o modelo de regressão de escolha binária - que é o caso do presente trabalho, existem basicamente quatro principais abordagens de formulação de tal processo: (1) Modelo de Probabilidade Linear (MPL); (2) Modelo Probit; (3) Modelo Logit ou (4) Modelo Tobit.

O modelo de probabilidade linear (MPL) sofre com diversos problemas, segundo referidos autores, a saber: a não normalidade e a heterocedasticidade do termo de erro, a possibilidade de os estimadores da probabilidade condicional da variável dependente estarem fora do intervalo  $[0, 1]$ , além dos valores mais baixos do

R<sup>2</sup>. Como alternativa ao MPL, pode-se estimar modelos Probit e Logit, que utilizam uma função de distribuição acumulada para representá-los, respectivamente, normal e logística.

Para evitar as limitações do MPL, considera-se a classe de modelos de resposta binária da forma:

$$P[Y = 1|X] = G(X\beta) + \varepsilon \quad [1]$$

Em que  $G(z)$  é uma função assumindo valores estritamente entre zero e um, para todos os números reais. Segundo Wooldridge (2006), várias funções não lineares têm sido sugeridas para a função  $G(z)$ , originando as diferentes denominações.

Optou-se pela utilização do método Logit para modelar a probabilidade condicional de um voto ser favorável. Essa abordagem deriva da função de distribuição acumulada de uma variável aleatória logística padrão, dada por

$$G(Z) = \exp(Z)/1+\exp(Z) \quad [2]$$

### 3.3 Modelo econométrico

Assim, o presente trabalho utiliza a modelagem Logit para estimar a probabilidade condicional votos favoráveis em segunda instância por meio da seguinte estimação:

$$\text{VOTO\_FAV}_i = \frac{1}{1 + e^{-Z_i}} + \varepsilon_i \quad [3]$$

Onde

$$Z_i = \delta_0 + \delta_1.\text{ORIGEM\_JULGADOR}_i + \delta_2.\text{Ln}(\text{VLR\_TOTAL\_ATUALIZADO}_i) + \delta_3.\text{ORIGEM\_AUTUAÇÃO}_i + \delta_4.\text{CONC\_PRIMEIRA\_INSTÂNCIA}_i + \delta_5.\text{ORIGEM\_RELATOR}_i + \delta_6.\text{VOTO\_RELATOR}_i \quad [4]$$

em que as variáveis utilizadas são aquelas descritas anteriormente conforme o Quadro 1 e  $\varepsilon_i$  é um termo de erro aleatório. O parâmetro de interesse será  $\delta_1$  que reportará o efeito da origem do julgador sobre o status de voto favorável nos julgamentos estudados. Ademais, o modelo acima será estimado pelo método da Máxima Verossimilhança.

## 4 RESULTADOS

Os resultados da estimação do Modelo Logit encontram-se disponíveis na Tabela 2. Percebe-se em uma análise preliminar que o modelo parece estar adequado, apresentando coeficiente pseudo- $R^2$  0,8923 indicando que 89,23% da variação nos votos favoráveis ao fisco é explicada pela variação nas variáveis explicativas. De forma geral, todos os coeficientes foram estatisticamente significantes a 5%.

A estimativa mostra que quando o julgador é representante do contribuinte diminui a probabilidade de o voto ser favorável ao fisco. Em um primeiro momento, isso pode ser interpretado como uma falta de isenção, afinal o julgador deveria votar de forma imparcial, buscando unicamente a justiça fiscal. Numa análise mais aprofundada, poderemos inferir que o fato de o julgador classista votar desfavoravelmente às pretensões do Fisco não macula necessariamente sua isenção, uma vez que seu voto é exercido dentro da legalidade.

A estimativa mostra ainda que quanto maior o valor envolvido no processo, menor a chance de o voto ser favorável na instância superior. Segundo Monteiro (2017), 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 frequentes sustentações orais de seus recursos nas sessões de julgamento em segunda Instância. Todos esses fatores sugerem que autuações elevadas conduzam a votos desfavoráveis ao Fisco.

O fato de o recurso ter chegado a segunda instância por meio de autuações provenientes da auditoria de empresas eleva as chances de o voto ser favorável quando comparado ao ingresso via fiscalização de trânsito. Os autos provenientes da auditoria de empresas demandam maior tempo de investigação e fiscalização, enquanto os provenientes da fiscalização de trânsito são mais rápidos, devido a instantaneidade em que são efetuados. Essa é uma característica intrínseca a esses dois tipos de fiscalização. A estimativa parece provar que os autos realizados nas empresas tendem a serem julgados favoravelmente. Um fator que explicaria esse fato é possivelmente que maior tempo dedicado às fiscalizações promova uma maior obtenção de provas, fortalecendo a acusação de forma a tornar favorável seu julgamento.

Quando existe a concordância do voto individual do julgador com o julgamento de primeira instância, aumenta a probabilidade de o voto ser favorável na segunda instância. No caso de o voto do julgador colegiado ser semelhante ao julgador monocrático, aumenta a probabilidade de votação favorável ao interesse do fisco. Quando os votos coincidem possivelmente poderia representar um amadurecimento institucional, em que as questões legais e/ou doutrinárias já estão devidamente pacificadas. A concordância entre as duas instâncias é fator praticamente definitivo para o voto ser favorável. Dos 25.767 dos votos no período considerado em que houve convergência entre as decisões das duas instâncias julgadoras, 15.880 foram favoráveis. Ou seja, em 61,62% dos casos em que existe concordância da decisão colegiada com o voto do julgador de primeira instância, o voto é favorável.

Quando o relator é representante da Fazenda, diminui a probabilidade de o voto ser favorável ao Fisco. O voto do Relator, que é o primeiro julgador a declarar seu posicionamento, é praticamente definitivo para a sorte do julgamento. Em 9.769 dos 18.486 votos favoráveis no período considerado, o relator era representante do Fisco. Assim, em 52,84% dos casos em que o voto é favorável, o relator é fazendário.

Por outro lado, quando o voto do Relator é favorável ao Fisco, aumenta a probabilidade de o voto do julgador também ser favorável. Como expresso anteriormente, o voto do relator é praticamente definitivo para a sorte do julgamento. Em apenas 444 dos 18.486 votos favoráveis no período considerado, o voto do relator foi desfavorável ao Fisco, reduzindo o valor originariamente autuado a menos de 50%. Ou seja, em 97,59% dos casos o voto favorável do relator resulta em voto favorável do julgador. Conhecer a direção desse voto é saber o voto do julgador em aproximadamente 98% das vezes.

Tabela 2 – Resultados da Estimação

NÚMERO DE OBSERVAÇÕES: 36.814				
VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	ESTATÍSTICA Z	PROBABILIDADE
<b>C</b>	-2,109538	0,3072096	-6,87	0,000
<b>OJ</b>	-3,469884	0,2221537	15,62	0,000
<b>LOG(VTA)</b>	-0,159006	0,0284402	-5,59	0,000
<b>OA</b>	0,294131	0,1050690	2,8	0,005
<b>CPI</b>	1,428600	0,0914292	15,63	0,000
<b>OR</b>	-1,077998	0,0917796	-11,75	0,000
<b>VR</b>	10,346420	0,2299525	44,99	0,000
pseudo-R <sup>2</sup>				0,8923
LR chi <sup>2</sup>				45.536,51
Prob > chi <sup>2</sup>				0,000000

Fonte: Resultados da pesquisa.

#### 4.1 Razão das chances

Uma forma alternativa de analisar os resultados da Equação 4 é por meio da razão das chances, que pode ser calculada tomando o exponencial de cada coeficiente obtido na Tabela 2. Sendo  $\beta > 1$ , então a chance de  $Y=1$  é maior quanto maior for o X correspondente. Sendo X binário, essa probabilidade será maior quando este for igual a um do que quando for igual a zero. Se  $\beta < 1$ , a chance de  $Y=1$  é menor quanto maior for o X correspondente. Se X for binário, essa probabilidade será menor quando este for igual a um do que quando for igual a zero. Por fim se  $\beta = 1$ , as chances de sucesso são as mesmas independentemente do valor de X.

Assim, percebe-se que se o julgador for representante do contribuinte, diminui em 0,031 vezes a chance de o voto ser favorável. Para cada um ponto adicional no valor do log do valor total da autuação atualizado, a chance de o voto ser favorável em segunda instância reduz em 0,853. Nos julgamentos em segunda instância cuja autuação foi proveniente da auditoria de empresas, aumenta em 1,34 vezes a chance de o voto ser favorável. Na mesma direção, decisões colegiadas consonantes com a instância singular aumentam em 4,17 vezes a possibilidade de o voto ser favorável. Já quando o relator do processo é representante da Fazenda existe 0,34 vezes menos chances de serem votos favoráveis. Por fim, quando o voto do

relator é favorável ao fisco aumenta em 31.145 vezes a possibilidade de o voto do julgador ser favorável.

Tabela 3 – Razão das Chances

VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO	ESTATÍSTICA Z	P-VALOR
<b>OJ</b>	0,0311	0,0069136	15,62	0,000
<b>LOG(VTA)</b>	0,8530	0,0242592	-5,59	0,000
<b>OA</b>	1,3420	0,1409983	2,8	0,005
<b>CPI</b>	4,1729	0,3815209	15,63	0,000
<b>OR</b>	0,3403	0,0312304	-11,75	0,000
<b>VR</b>	31.145,46	7.161,98	44,99	0,000
<b>C</b>	0,1213	0,0372627	-6,87	0,000
Observações:		36.814	LR chi <sup>2</sup>	45.536,51
Pseudo-R <sup>2</sup> :		0,8923	p-valor:	0,0000

Fonte: Resultados da pesquisa.

## 4.2 Efeitos marginais

Face a relação não linear entre X e Y, a leitura dos coeficientes obtidos da estimação Logit indicam apenas a direção do efeito das variáveis explicativas sobre a probabilidade estimada. Contudo, pode-se obter o efeito marginal de cada explicativa sobre a probabilidade de voto favorável em segunda instância derivando-se:

$$\frac{\partial P[Y = 1|X]}{\partial x_i} = g(X\beta)\beta_i, \text{ em que } g(z) \equiv \frac{dG}{dz}(z) \quad [5]$$

Já no caso de variáveis explicativas discretas, o efeito parcial seria dado simplesmente pela diferença:

$$G(X\beta|x_i = 1) - G(X\beta|x_i = 0) \quad [6]$$

Assim, os efeitos marginais correspondem às variações percentuais da probabilidade de o voto do julgador ocorrer quando uma determinada variável independente é modificada. No caso da variável contínua, o efeito marginal mede em quanto muda a probabilidade quando há um aumento de uma unidade dessa variável. Já quando a variável é discreta, o efeito marginal mede a diferença entre a probabilidade de ter ou não ter determinada característica.

Na Tabela 4 estão elencados os efeitos marginais das variáveis explicativas consideradas. Foi utilizado como categoria base o valor médio de cada variável explicativa, de forma que a leitura dos resultados se dá em torno de um processo mediano típico.

Dessa forma, quando o julgador é representante do contribuinte, diminui, em média, 6 % a chance de o voto ser favorável. Para cada um ponto adicional no valor do log do valor total da autuação atualizado, a chance de o voto ser favorável em segunda instância reduz em média 0,27%. Nos julgamentos em segunda instância cuja autuação foi proveniente da auditoria de empresas, aumenta em média 0,5% a chance o voto ser favorável. Decisões colegiadas consonantes com a instância singular aumentam em média 2,47% a possibilidade de o voto ser favorável. Na mesma direção, votos quando o relator do processo é representante da Fazenda, têm em média 1,8% a menos de chances de serem favoráveis. Por fim, quando o voto do relator é favorável ao fisco aumenta em média 18% a possibilidade do voto do julgador ser favorável.

Tabela 4 – Efeitos Marginais do modelo

VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO	ESTATÍSTICA Z	P-VALOR
<b>OJ</b>	-0,0600429	0,0043271	-13,88	0,000
<b>LOG(VTA)</b>	-0,0027514	0,0004991	-5,51	0,000
<b>OA</b>	0,0050896	0,0018239	2,79	0,005
<b>CPI</b>	0,0247205	0,0017535	14,10	0,000
<b>OR</b>	-0,0186537	0,0016873	-11,06	0,000
<b>VR</b>	0,1790347	0,0059659	30,01	0,000

Fonte: Resultados da pesquisa.

Assim, depreende-se dos resultados obtidos nas estimações do modelo Logit, e pela interpretação das razões de chances e dos efeitos marginais que os processos que são julgados na segunda instância no período estudado, tiveram sua chance de voto favorável aumentados em torno de 18% quando o voto do relator também é favorável.

É possível que esse comportamento seja uma característica muito específica dessa composição de julgadores estudada. Apenas uma comparação futura com outras composições, em outros períodos, poderá nos responder. Pode-se dessa forma perceber essa aparente conciliação como parte de um processo de

aperfeiçoamento institucional que tem potencial de convergir para maior fluidez dos trâmites administrativos tributários.

Contudo, o fator de maior peso para que o voto favorável em segunda instância é o voto favorável do relator, o que tende a aumentar em média 18% a chance de o voto ser favorável. Como já discutido isso possivelmente está associado a cultura de os demais julgadores votarem respeitando o voto do relator, que está associado a pessoa que detém mais conhecimento acerca do assunto que está relatando.

Por fim, valores mais altos envolvidos no processo estão negativamente relacionados com a probabilidade de votos favoráveis nas câmaras do CONAT. Isso relaciona-se ao perfil dos contribuintes em processos de alta monta, que possuem melhor assessoramento técnico, o que diminui as chances de votos favoráveis na segunda instância.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi proposto com o objetivo de verificar o comportamento dos votos favoráveis dos julgadores na segunda instância do CONAT/CE. Analisaram-se no transcorrer do trabalho aspectos jurídicos do ICMS, PAT e CONAT/CE, bem como características estatísticas do julgamento em segunda instância da Corte Administrativa Tributária cearense.

O CONAT é dividido em três níveis de decisão. A célula de julgamento representa a primeira instância do processo administrativo tributário. As câmaras de julgamento são divisões recursais colegiadas em segunda instância. E por último, a câmara superior, que é a última instância administrativa de recursos. Assim, o trabalho concentrou-se nos votos proferidas em segunda instância.

Para verificar os votos favoráveis foi utilizado o modelo de escolha discreta com a especificação Logit através do software Stata. A variável dependente do modelo consistiu em uma *dummy* indicativa se o voto do julgador de segunda instância foi de forma favorável. As variáveis explicativas disseram respeito ao valor total da autuação, bem como a origem do julgador ser fazendário, origem da autuação proveniente da auditoria de empresas, concordância do voto com a decisão da primeira instância, origem do relator e seu tipo de voto.

Os resultados apontam que quanto maior o valor total autuado, menor a chance de o voto ser favorável em segunda instância. Infere-se que isso se deva ao perfil de contribuinte nesse tipo de processo, que geralmente é mais bem assessorado juridicamente aumentando as chances de votos desfavoráveis individuais de cada julgador na segunda instância. Percebeu-se ainda que o ingresso via auditoria de empresas eleva a chance de voto favorável em apenas 0,5%, em média. Possivelmente, o maior tempo despendido nesse tipo de fiscalização acarreta uma produção de provas mais robusta, que se traduz numa maior probabilidade de um voto favorável. Quando o voto do conselheiro coincidia com a decisão de primeira instância aumentava em 2,5% em média a probabilidade de votos favoráveis. Se o voto do relator fosse favorável ao fisco, existe 18% em média a mais de possibilidade de o voto favorável dos julgadores. Por fim, percebeu-se que origem do relator sendo da fazenda diminuiu em quase 2% em média a probabilidade de o voto ser favorável. Enquanto julgador representante do contribuinte diminuiu em média 6% a probabilidade de voto favorável. Como já ressaltado, é provável que esse padrão de votação

favorável venha a se alterar à medida que uma nova composição de julgadores da segunda instância venha a ser estudada, com novos entendimentos sendo incorporados e aplicados nos votos.

Ressalta-se a importância do CONAT/CE na busca de uma Administração tributária eficiente e justa. Sua instância colegiada está em constante renovação, visto que seus julgadores permanecem por um tempo predeterminado em seu mandato. O presente trabalho pode então ser expandido para análise do estudo de decisões individuais favoráveis para outras composições do Tribunal Administrativo, de forma a aprofundar o conhecimento acerca das decisões favoráveis ali proferidas.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, C. M.; MENEZES, D. F. N. Jurimetria – buscando um referencial teórico. **Revista Intellectus**, v.9, n. 24, p. 160-185, out./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.revistaintellectus.com.br/DownloadArtigo.ashx?codigo=294>>. Acesso em: 14 abr. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lc87.htm>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2018.

BRITO, M. S. C. O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4112>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

CANAN, R. A síndrome da unanimidade e os embargos infringentes. **Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR**, Umuarama, PR, v. 7, n. 2, p. 153-161, jul./dez. 2004. Disponível em: <<http://revistas.unipar.br/index.php/juridica/article/view/1326/1178>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997**. Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto\\_24569\\_de\\_04-08-97.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto_24569_de_04-08-97.htm)>. Acesso em: 20 out. 2018.

CEARÁ. **Lei 12.670, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/ceara/leis/1996/lei\\_12670\\_de\\_27-12-96.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/leis/1996/lei_12670_de_27-12-96.htm)>. Acesso em: 20 out. 2018.

CEARÁ. **Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997**. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do contencioso administrativo tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121993>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

ELLERY JUNIOR, R.; NASCIMENTO JÚNIOR, A. Análise do ICMS e a questão federativa. In: SACHSIDA, A. **Tributação no Brasil**: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, cargatributária, impactos econômicos. Brasília: IPEA, 2017. Cap. 1, p. 11-30. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/170512\\_livro\\_tributacao.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/170512_livro_tributacao.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2019.

GOMES, J. C. V. Representação paritária e voto de qualidade no Carf são indissociáveis. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 19 jul. 2017. Opinião. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-19/julio-alves-paridade-voto-qualidade-sao-indissociaveis-carf>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

GRECO, L. Garantias fundamentais do processo: o processo justo. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí, SC, v.7, n. 14, p. 9-68, abr. 2002. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1/2>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria básica**. 5. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011. 924 p.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCATO, A. C. A imparcialidade do juiz e a validade do processo. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v.1, n.2, p.65-99, 2000. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7191/4869>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MONTEIRO, M. V. L. **Uma investigação sobre a concordância entre as decisões de 1ª e 2ª instâncias proferidas pelo Contencioso Administrativo Tributário do estado do Ceará**. 2014. 45 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28443/1/2017\\_dis\\_mvlmonteiro.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28443/1/2017_dis_mvlmonteiro.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2018.

NOBRE JÚNIOR, E. P.; PIMENTEL, J. O. M. Contencioso Administrativo Tributário Federal no Brasil: o que esperar do Carf depois da Operação Zelotes? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 69, p. 161-182, jul./dez. 2016. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1811/1720>>. Acesso em: 25 ago. 2018.

NUNES, M. G.; COELHO, F. U. Pesquisas a Serviço da Advocacia. **Valor Econômico**, São Paulo, 20 agosto de 2010. Caderno Legislação e Tributos, p. E2.

OLIVEIRA JUNIOR, R. F. **Documento eletrônico como meio de prova no processo administrativo tributário no âmbito do ICMS cearense**. 2006. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2006.

REZENDE, T. D. H. Da legitimidade democrática à efetividade social: análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Sociedade em Debate**, Pelotas, RS, v.22, n.1, p. 141-174, 2016. Disponível em: <<http://revistas.ucpel.tche.br/index.php/rsd/article/view/1370>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

ROCHA, J. A. R. **Teoria geral do processo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ROLIM, V. M. **Análise dos ganhos de eficiência do contencioso administrativo tributário cearense no mecanismo de decisões em 2ª instância**. 2017. 37 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28837/1/2017\\_dis\\_vmrolim.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28837/1/2017_dis_vmrolim.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2018.

RAMOS, Francisco. PERFIL DAS DECISÕES COLEGIADAS DO CONAT-CE - 2012 a 2016 - Uma análise quantitativa do comportamento de voto. Trabalho técnico apresentado à Administração da SEFAZ-CE. Associação dos Auditores Fiscais do Estado do Ceará. Março/2018.

SHIMURA, S. Embargos infringentes e seu novo perfil (Lei 10.352/2001). In: NERY JUNIOR, N.; WAMBIER. T. A. A. (Coords.). **Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis de acordo com a lei 10.352/2001**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 497-524.

TORRES, R. L. Processo Administrativo Fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, jul. 1999.

WOOLDRIDGE, M. J. **Introdução a Econometria: uma abordagem moderna**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2006.

ZABALA, F. J.; SILVEIRA, F. F. Jurimetria: Estatística Aplicada ao Direito. **Revista Direito e Liberdade**, Natal, RN, v.16, n. 1, p. 73-86, jan./abr. 2014. Disponível em: <[http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista\\_direito\\_e\\_liberdade/article/view/732/596](http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/732/596)>. Acesso em: 20 abr. 2018.