



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

JULIANA SAMPAIO CAVALCANTE BANDEIRA

ANÁLISE DA UNANIMIDADE EM JULGAMENTOS DE SEGUNDA INSTÂNCIA NO
ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO
CEARÁ (CONAT/CE)

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)

B165a Bandeira, Juliana Sampaio Cavalcante Bandeira.

Análise da unanimidade em julgamentos de segunda instância no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE) : 2012 a 2016 / Juliana Sampaio Cavalcante Bandeira Bandeira. – 2019.

36 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

JULIANA SAMPAIO CAVALCANTE BANDEIRA

ANÁLISE DA UNANIMIDADE EM JULGAMENTOS DE SEGUNDA INSTÂNCIA NO
ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO
CEARÁ (CONAT/CE)

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

JULIANA SAMPAIO CAVALCANTE BANDEIRA

ANÁLISE DA UNANIMIDADE EM JULGAMENTOS DE SEGUNDA INSTÂNCIA NO
ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO
CEARÁ (CONAT/CE)

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
Instituto de Pesquisa e Estratégia do Ceará (IPECE)

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo analisar a unanimidade nas decisões de 2ª instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. A importância do tema se dá na medida em que a uniformidade entre as opiniões individuais de cada julgador serve para alinhar o posicionamento jurídico, refletindo uma maior certeza acerca da liquidez do crédito tributário que se discute, num reconhecimento sobre a existência da ilicitude cometida. Assim, foi estimado um modelo de resposta qualitativa Logit. Esperou-se conhecer os fatores que conduzem a essa unanimidade, e a contribuição de cada um deles na construção de decisões uniformes no âmbito do julgamento de 2ª instância do tribunal administrativo fiscal cearense. Identificou-se a importância do voto favorável do relator na formação de um julgamento unânime na decisão colegiada deste contencioso administrativo.

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

ABSTRACT

The objective of this paper was to analyze the unanimity in the decisions of the second instance judgments in the Ceará's Administrative Council Tax Councils. The importance of the theme is given insofar as the uniformity between the individual opinions of each judge serves to align the legal position, reflecting a greater certainty about the liquidity of the tax credit that is discussed, in recognition of the existence of the wrongfulness committed. So, a qualitative Logit response model was estimated. It was expected to know the factors that lead to the judge's favorable vote to this unanimity, and the contribution of each one of them in the construction of uniform decisions within the scope of the second instance judgment of the administrative court of Ceará. It was identified the importance of the rapporteur's favorable vote in the formation of a unanimous decision in the collegial decision of this administrative litigation.

Keywords: CONAT. Qualitative response models. Logit.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – PAT julgados unânimes distribuídos por decisão	19
Gráfico 2 – PAT julgados unânimes distribuídos por infração	19
Gráfico 3 – PAT julgados unânimes distribuídos por status	20
Gráfico 4 – Valor Total atualizado distribuído por decil	21
Gráfico 5 – Distribuição da decisão unânime e por maioria pelo valor.....	21
Gráfico 6 – Distribuição das decisões unânimes e por maioria, favoráveis e desfavoráveis por valor.....	22

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – PAT julgados unânimes distribuídos por ano	18
Tabela 2 – Resultados da Estimação	28
Tabela 3 – Razão das Chances	29
Tabela 4 – Efeitos marginais das variáveis	30

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDITECE	Associação dos Auditores do Estado do Ceará
CEJUL	Célula de Julgamento de 1ª Instância
CJ	Câmaras de Julgamento
CONAT/CE	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
CRT	Conselho de Recursos Tributários
ESET	Escola Superior de Estudos Tributários
FDA	Função de Distribuição Acumulada
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

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1	Aspectos do ICMS	11
2.2	O Processo Administrativo Tributário	11
2.3	O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.....	12
3	METODOLOGIA.....	24
3.1	Descrição dos dados	24
3.2	Metodologia econometria	25
3.3	Modelo econométrico	26
4	RESULTADOS	27
4.1	Razão das chances	28
4.2	Efeitos marginais.....	29
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
	REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

A função básica da tributação é financiar o Estado, a fim de promover o bem-estar social de todos os cidadãos. Nesse contexto, a Administração Tributária emprega um conjunto de ações visando garantir o cumprimento da legislação possibilitando uma arrecadação que atenda às atividades do Estado. Se o contribuinte não cumprir sua obrigação legal, é passível de penalização. O Contencioso Administrativo Tributário surge para resolver os conflitos entre a Administração Tributária e os administrados.

De 01/04/2012 a 31/03/2016, dos 4735 processos julgados em segunda instância pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), 86,63% foram decisões unânimes. Pode-se perceber, através da análise dos julgamentos realizados pelo Tribunal Administrativo Cearense, que existiu o mesmo fenômeno a que Canan (2004) evidenciou em Tribunais Judiciais, o qual denominou síndrome da unanimidade. A simples verificação dos resultados aponta para a conclusão de que a segunda instância do CONAT/CE, modo geral, tem julgado à unanimidade os recursos que lhes são dirigidos.

O objetivo deste trabalho consiste em estudar a unanimidade nas decisões de 2ª instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), aplicando-se a metodologia econométrica de escolha discreta *Logit*. A base de dados contemplou 4735 julgamentos na 2ª instância do período 01/04/2012 a 31/03/2016¹, referente a uma mesma composição desse órgão colegiado.

Para atingir os objetivos propostos, será utilizado um modelo de variável dicotômica, associada a existência ou não de unanimidade, baseado na função densidade acumulada de uma função de distribuição logística – *Logit*. Assim, será possível dissociar os efeitos de cada fator estudado sobre a ocorrência dessa unanimidade, de modo a evidenciar a direção e a magnitude da contribuição de cada um deles para ocorrência da uniformidade de julgamentos.

O trabalho está dividido em quatro capítulos, sendo este o primeiro. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico do estudo, tratando de assuntos relativos ao ICMS, o Processo Administrativo Tributário (PAT), e seu julgamento pelo

¹A base de dados foi fornecida pela ESET – Escola Superior de Estudos Tributários, órgão de qualificação profissional da AUDITECE – Associação dos Auditores do Estado do Ceará, e considerou os votos individuais de cada um dos conselheiros do tribunal administrativo do estado do Ceará.

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: o valor total autuado atualizado, a decisão favorável ao fisco, o regime de recolhimento simplificado ou não, a origem da autuação ter sido a fiscalização de empresas ou o trânsito de mercadorias, a concordância do voto de relator com a decisão em primeira instância, a origem do relator e o seu voto, assim como as conclusões acerca da unanimidade nas decisões de 2ª instância no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 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 na atual Carta Magna no art. 155, II e é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que traz disposições sobre as normas gerais do ICMS, como fato gerador, sujeito passivo, responsabilidade, entre outras.

Trata-se de imposto multifásico e não cumulativo, já que incide sobre o valor agregado incorporado nas diversas etapas de produção, sendo o valor cobrado em cada etapa compensado na etapa seguinte na forma de crédito fiscal. Seu fato gerador é a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciado no exterior. É o imposto que compõe a maior parcela da arrecadação dos referidos entes tributantes. 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). É instituído por lei ordinária, sendo no estado do Ceará regido pela lei 12.670/96, regulamentada pelo Decreto 24.569/97.

O sujeito passivo do ICMS é qualquer pessoa física, jurídica ou sem personificação, envolvida com a prática de operações mercantis, em caráter de habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

O descumprimento das obrigações legais impõe ao sujeito passivo a lavratura de Auto de Infração. Se o contribuinte discordar da autuação, ele pode contestá-la através da impugnação, quando então o Auto de Infração será formalizado no Processo Administrativo Tributário.

2.2 O Processo Administrativo Tributário

A Constituição Federal traz no seu art. 5º a garantia a impugnação tanto administrativa quanto judicial dos atos cometidos pela Administração Tributária. A impugnação administrativa tem como base o 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”. A impugnação judicial é fundamentada no inciso XXXV, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. (BRASIL, 1988).

O sujeito passivo tem plena liberdade de escolha entre as vias de impugnação administrativa e judicial. A impugnação Administrativa não é obrigatória, de forma que o contribuinte pode ir discutir diretamente a questão no âmbito judicial, a qualquer momento, não sendo necessário o esgotamento da via administrativa. No entanto, não pode o impugnante recorrer concomitantemente às duas vias. Ao propor uma ação 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, nas palavras de Machado Segundo (2009), sobretudo, o poder-dever que a Administração Pública tem de realizar o controle de legalidade de seus atos.

Oliveira Júnior (2006, p. 14) adverte que

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 JÚNIOR, 2006, p. 14).

2.3 O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

O Processo Administrativo Tributário no nosso estado é de atribuição do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT/CE). 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).

Para Rolim (2017, p.12), o Contencioso alencarino é 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).

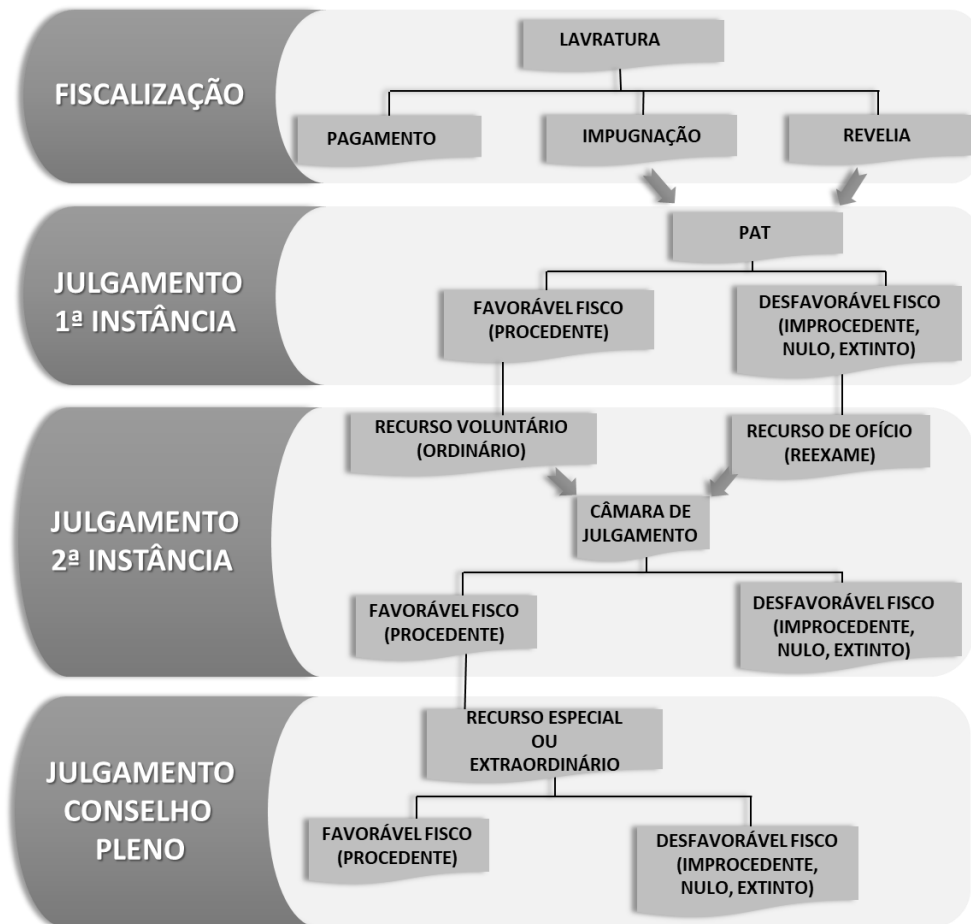
Já Monteiro (2017, p. 12) destaca a importância do CONAT/CE no controle da legalidade do ato administrativo, além de ser uma “forma mais simples, econômica e quase sempre mais rápida” para o contribuinte questionar seus direitos.

A relação contenciosa administrativa, à época em que se desenvolve este estudo, era instaurada pela impugnação à exigência do crédito tributário – defesa do contribuinte frente a acusação fiscal - ou pela revelia – quando o contribuinte se abstém de se defender.

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 era realizada, na época dos fatos estudados, por duas Câmaras de Julgamento (CJ) do Conselho de Recursos Tributários (CRT).

Quanto ao duplo grau de jurisdição, Rocha (1996, p. 54) defende 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 pela autora.

Assim, ao ingressar no CONAT/CE, o processo é conduzido inicialmente à CEJUL, onde Auto de Infração lavrado será submetido ao julgamento singular em Primeira Instância. Os Julgadores de Primeira Instância são servidores fazendários. Caso a decisão monocrática seja contrária, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, são obrigados a formalizar o Recurso de Ofício. Se o contribuinte discordar do julgamento proferido em Primeira Instância, o mesmo poderá interpor Recurso Voluntário. Em ambos os casos, o processo passará por um novo julgamento, agora em Segunda Instância, em uma das Câmaras de Julgamento do CRT.

No caso do CONAT/CE, as decisões em Segunda Instância cabem às 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). A segunda instância é um órgão em constante

renovação. Seus julgadores – também denominados Conselheiros - são escolhidos para mandatos com tempo predeterminado. 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, indicados pelas Federações da Indústria, do Comércio, da Agricultura e das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará.

A paridade nas composições de órgãos de julgamento administrativos colegiados resultaria numa maior qualidade de julgamento, na concepção de Nobre Júnior e Pimentel (2016, p.162):

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).

Na opinião de Gomes (2017), a paridade assegura o diálogo com a sociedade e 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.”

Segundo 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) adverte ainda 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 estariam adequadamente representados pelas entidades civis:

[...] 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 fim de se promover um julgamento justo, 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, nas palavras de Greco (2008, p. 15) “sem que qualquer outra circunstância influa na sua decisão”.

No mesmo sentido, Marcato (2000) propõe

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).

Após análise independente e imparcial de cada um dos julgadores, eles pronunciam sua decisão, que pode ser:

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

Na segunda instância, a unanimidade não é buscada a todo custo, tampouco é obrigatória. Basta que a maioria dos votantes esteja de acordo com uma linha de argumentação (por exemplo, cinco conselheiros em oposição à linha argumentativa de outros quatro colegas) para que se chegue a decidir um caso, mesmo que as motivações jurídicas sejam diversas. Há quem defenda que a divergência na votação representa um momento de maior reflexão acerca de determinado assunto. Quando o julgador discorda dos demais componentes da turma ou câmara, há indício de que matéria é controvertida, e merece um estudo mais acurado.

Na instância colegiada, os julgadores não têm interesse em persuadir ou convencer seus colegas (ao contrário dos advogados perante os juízes, na defesa de seus clientes, por exemplo). No entanto, buscar a unanimidade do grupo, no momento de proferir uma decisão, traduzirá uma sintonia, uma consistência, um alinhamento no

posicionamento jurídico extremamente importantes para a instituição administrativa e para a sociedade de forma geral. E, sobretudo, a concordância total na votação reflete uma maior certeza acerca da liquidez do crédito tributário que se discute, num reconhecimento sobre a existência da ilicitude cometida.

Rolim (2017, p. 14) defende que “a homogeneidade de decisões facilita a lavratura de autos futuros, fornecendo uma melhor orientação a fiscalização e tornando o processo mais eficiente e dinâmico.”

Há quem defenda que na unanimidade dos julgamentos em decisões colegiadas, os julgadores abrem mão de posições pessoais em nome de uma posição coletiva. Assim a decisão unânime representaria uma opinião institucional, do tribunal administrativo, e não apenas a soma das opiniões individuais dos julgadores. É o caso de Conrado Hübner Mendes *apud* Patrus (2016, p. 282):

A colegialidade traduz, primeiramente, uma virtude de postura. Diz respeito à atitude assumida por um intérprete com relação aos seus colegas em um fórum deliberativo. Por meio dela se constrói um projeto de colaboração, baseado em uma cultura de deliberação em prol da unidade colegiada. (HÜBNER MENDES, 2014, p. 128-234) A colegialidade como impressão compartilhada impõe a busca pelo consenso, por meio de um desprendimento individual, de forma a sustentar uma performance institucional, despersonalizada e cooperativa.

No entanto, há quem veja como negativa a unanimidade, principalmente se forçada. Patrus (2016, p. 292) defende que a unanimidade em hipótese alguma deve ser exigida do juiz, ou forçada. Pelo contrário, afirma que os juízes têm o dever de registrar seu posicionamento, ainda que minoritário. Diz ainda que as divergências existem na sociedade e que é natural que elas também surjam nas decisões judiciais, não devendo, pois, serem mascaradas por meio da imposição de um julgamento unânime. O referido autor se opõe ao senso “de que a praticidade processual (que decorre da percepção da força simbólica dos precedentes formados a partir de decisões unânimes) deva suplantar a exigência democrática de transparência a respeito das divergências que pululam o ato decisório” (p. 292).

Nesse sentido, a unanimidade não confere maior força à decisão de um tribunal. Mais importante é o zelo de o tribunal cumprir e fazer cumprir suas decisões e seus precedentes, atuando de forma coerente e firme. Ademais, a manifestação pública das divergências fortalece a democracia, pois refletem a pluralidade e o respeito à divergência.

O regimento interno do CONAT-CE (Decreto 25.711/99) não prevê expressamente a discussão do processo em julgamento, antes da votação. Após a sustentação oral do Relator, o Procurador Geral manifestar-se-á sobre o processo. Em seguida é facultada a palavra ao contribuinte ou advogado para fazer a sustentação oral previamente solicitada. O art. 36, no entanto, prevê que “o Presidente facultará a palavra a qualquer Conselheiro que deseje manifestar-se sobre o processo, pedir esclarecimentos ou examinar documentos dos autos.” Somente depois disso inicia-se a votação.

Verifica-se, assim, que o procedimento previsto no regimento interno do tribunal administrativo tributário alencarino propicia um certo nível de diálogo entre os julgadores, por permitir que se manifestem sobre o processo antes de iniciar a votação. São previsões regimentais que, em tese, permitem o estabelecimento de um debate apto à construção de decisões efetivamente colegiadas.

De 2012 a 2016, dos 4735 processos julgados em segunda instância pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), 87% foram decisões unânimes. Pode-se perceber, através da análise dos julgamentos realizados pelo Tribunal Administrativo Cearense, que existiu o mesmo fenômeno a que Canan (2004) evidenciou em Tribunais Judiciais, o qual denominou síndrome da unanimidade. A simples verificação dos resultados aponta para a conclusão de que a segunda instância do CONAT/CE, modo geral, tem julgado à unanimidade os recursos que lhes são dirigidos.

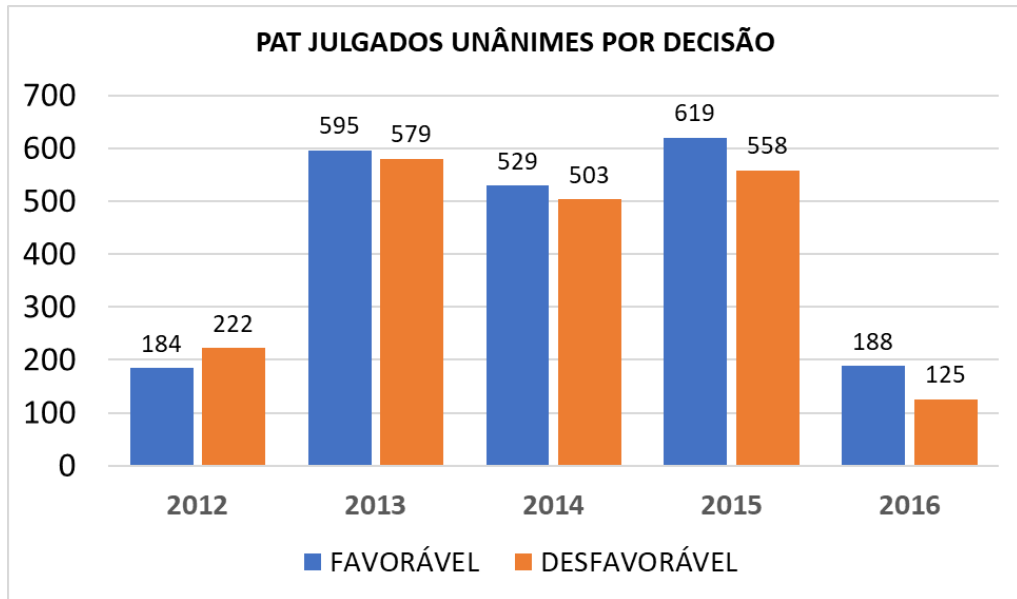
As tabelas e gráficos que seguem retratam a distribuição dos PAT's unânimes de 2012 a 2016 por ano, por tipo de decisão, por tipo de infração e por status.

Tabela 1 – PAT julgados unânimes distribuídos por ano

ANO_RES	TOTAL PAT UNÂNIMES	TOTAL PAT MAIORIA
2012	406	81
2013	1.174	228
2014	1.032	99
2015	1.177	159
2016	313	66

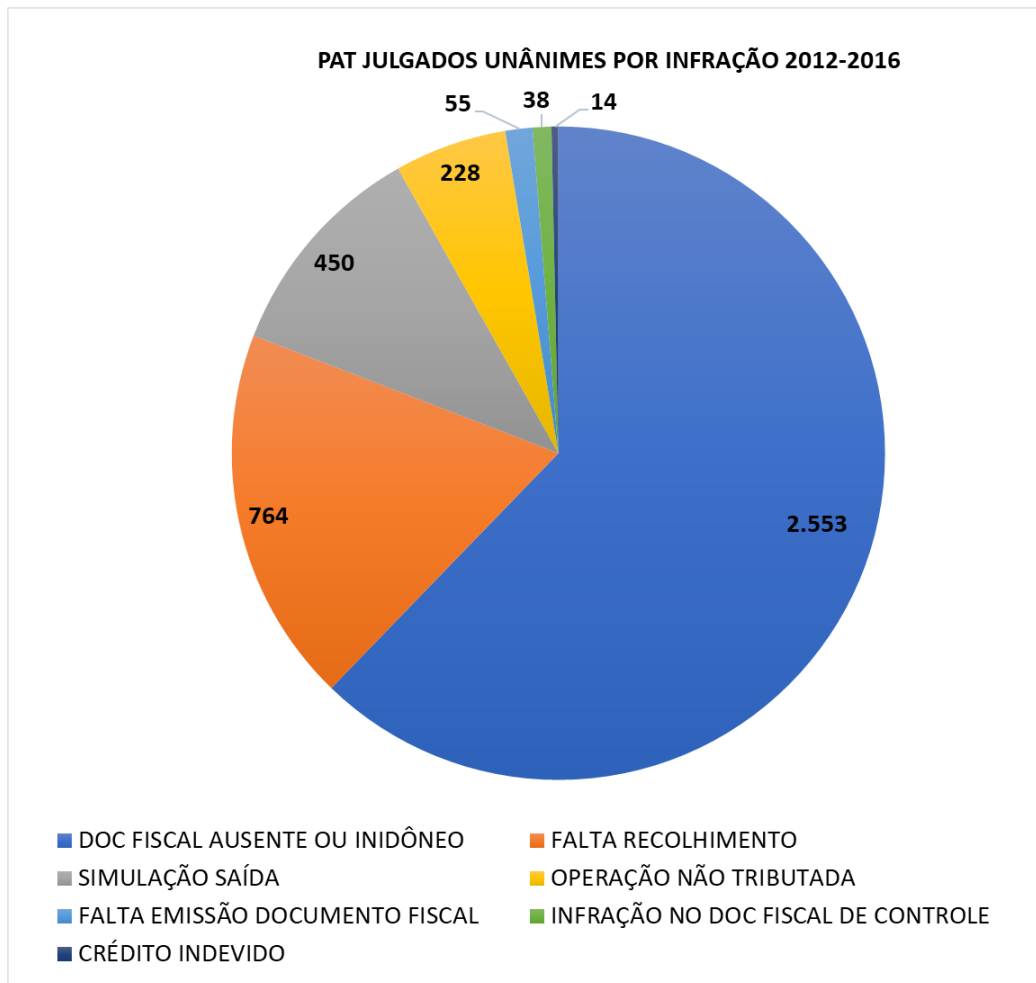
Fonte: Elaborado pela autora.

Gráfico 1 – PAT julgados unânimes distribuídos por decisão



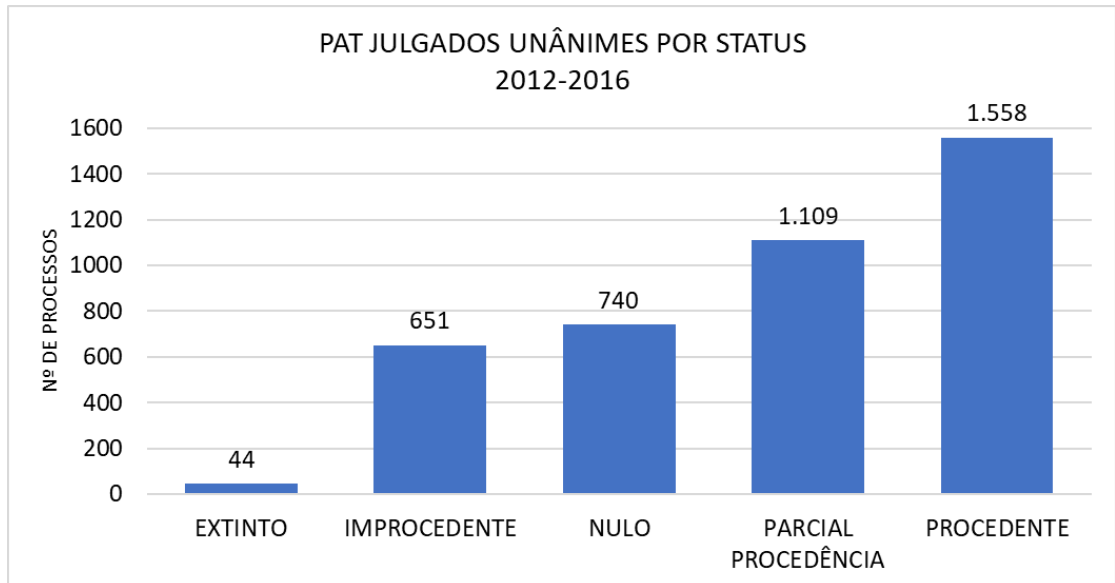
Fonte: Elaborado pela autora.

Gráfico 2 – PAT julgados unânimes distribuídos por infração



Fonte: Elaborado pela autora.

Gráfico 3 – PAT julgados unânimes distribuídos por status



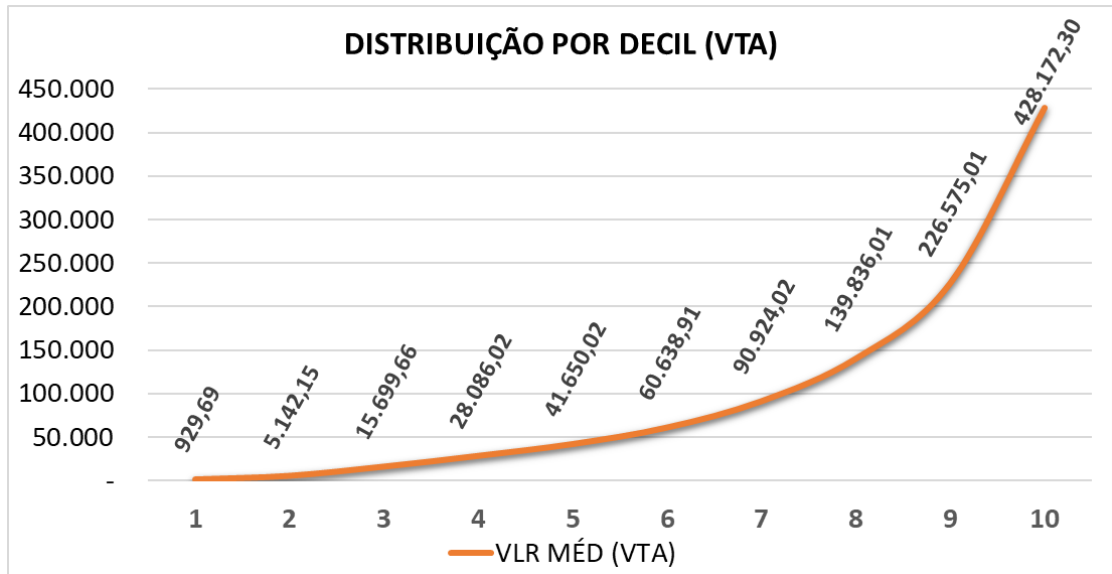
Fonte: Elaborado pela autora.

Na tabela 1 podemos verificar a quantidade de PAT's unânimes anualmente. Em 2014 o percentual de unanimidade atingiu 91%, enquanto nos demais anos permaneceu entre 82,5% e 88%.

No Gráfico 1 evidencia que dentre os processos julgados unânimes no período estudado, com exceção de 2012, as decisões favoráveis ao Fisco superam as decisões desfavoráveis. Infrações resultantes de documentos fiscais ausentes ou inidôneos representaram 62% de julgamentos unânimes, conforme representado no Gráfico 2. Das decisões unânimes estudadas, 38% foram procedentes e 16% improcedentes, como pode ser visto no Gráfico 3.

No Gráfico 4 estão todos os 4.735 processos distribuídos por decil, considerando o valor total (inclui o valor de obrigação principal e multa) atualizado médio. Podemos verificar que o valor total médio das autuações variou de R\$ 929,69 a R\$ 428.172,30.

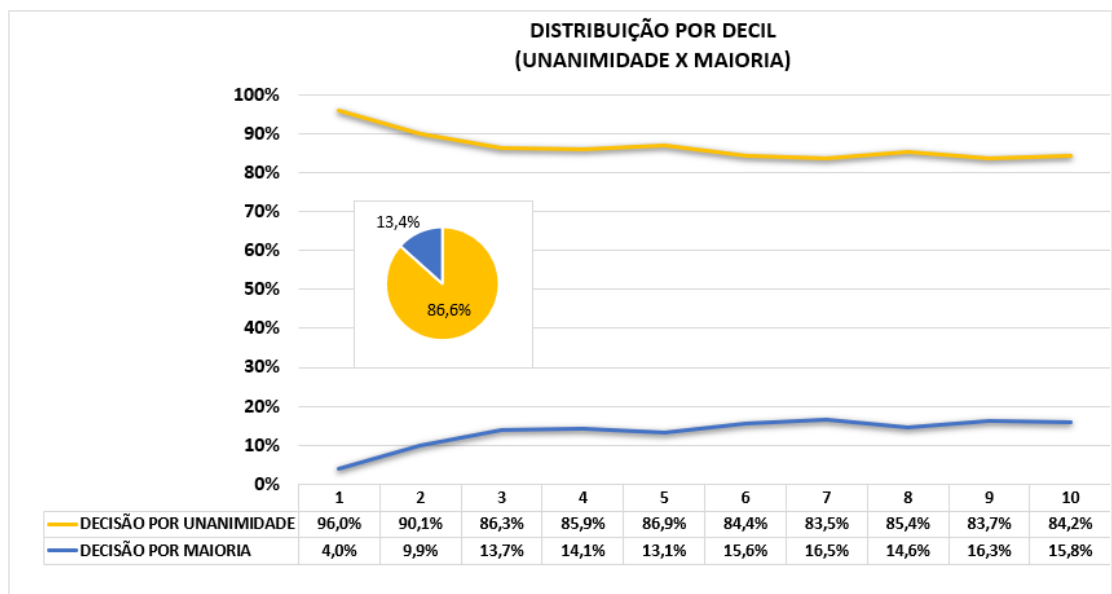
Gráfico 4 – Valor Total atualizado distribuído por decil



Fonte: Elaborado pela autora.

No Gráfico 5 tem-se a distribuição por decil das decisões unânimes e por maioria. Verificamos que à medida que o valor da autuação aumenta, diminuem as decisões unânimes e aumentam as por maioria. Para valores elevados de autuação, o percentual de unanimidade é de 84,2%, enquanto que para menores valores o percentual de decisões unânimes chega a 96%.

Gráfico 5 – Distribuição da decisão unânime e por maioria pelo valor

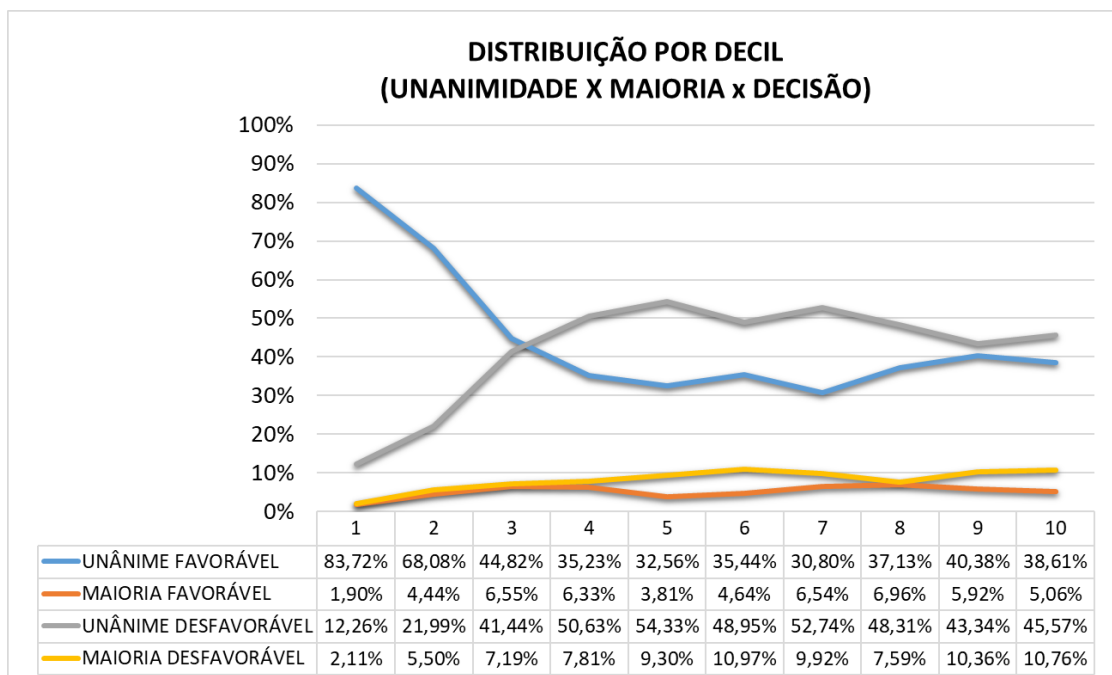


Fonte: Elaborado pela autora.

No Gráfico 6 tem-se uma análise da distribuição das decisões unânimes e por maioria, segregadas em favoráveis ou desfavoráveis. Nas decisões unânimes,

para valores menores de autuação, 83,72% são decisões favoráveis ao Fisco, enquanto 12,26% são desfavoráveis. À medida que os valores vão aumentando, o percentual de decisões favoráveis reduz, chegando a 30,80% no sétimo decil (valor total médio atualizado de R\$ 90.924,02), para depois se elevar um pouco, mantendo-se em 38,61% nos valores maiores de autos de infração. Nas decisões por maioria favoráveis e desfavoráveis se mantém mais constantes com os valores autuados, não ultrapassando 11%.

Gráfico 6 – Distribuição das decisões unânimes e por maioria, favoráveis e desfavoráveis por valor



Fonte: Elaborado pela autora.

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 a colegiada é um dos fatores que procura explicar a unanimidade das decisões coletivas.

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 totalizado da autuação, restando 4.735 julgamentos. Foram incluídos no banco de dados o valor da autuação, a infração cometida, o regime de recolhimento do autuado, a origem da autuação, e, por fim, se houve concordância com a decisão exarada em primeira instância.

Buscou-se verificar a unanimidade 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 do tipo binário *Logit*. O Quadro 1 formaliza a variável dependente, bem como as variáveis explicativas que serão utilizadas na estimação. Considerou-se além do valor total da autuação atualizado, referente ao somatório do ICMS e a multa, outros controles como tipo de decisão, o regime de recolhimento, a concordância com a primeira instância e o voto do relator.

Quadro 1 – Descrição das Variáveis utilizadas no modelo

(continua)

Variável	Valor	Descrição
UNANIMIDADE (UNA)	0	Se a 2ª instância não julgar o PAT por unanimidade
	1	Se a 2ª instância julgar o PAT por unanimidade
VLR_TOTAL_ATUALIZADO (VTA)	Ln(R\$)	Montante lavrado no Auto de infração referente ao imposto (obrigação principal) e a multa (obrigação secundária).
DECISÃO (DEC)	0	Decisão 2ª Instância desfavorável
	1	Decisão 2ª Instância favorável
REG_RECOLHIMENTO (RR)	0	Empresas submetidas à regimes de recolhimento simplificado (Simples Nacional, microempresa, empresa de pequeno porte (EPP))
	1	Empresas submetidas ao Regime Normal de Recolhimento ou Substituição tributária

Quadro 1 – Descrição das Variáveis utilizadas no modelo

(conclusão)

Variável	Valor	Descrição
CONC_PRIM_INST (VCPI)	0	Decisão 2ª Instância diferente da 1ª Instância
	1	Decisão 2ª Instância coincide com 1ª Instância
VOTO RELATOR (VR)	0	Voto desfavorável
	1	Voto favorável

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerou-se favorável a decisão em segunda instância que manteve, no mínimo, 50% do valor autuado pela fiscalização.

3.2 Metodologia econometria

Analisa-se o fato de a decisão em segunda instância ser unânime ou não. Esta é uma decisão do tipo sim ou não. A variável dependente pode assumir apenas dois valores, 1 quando a decisão é unânime e 0 caso contrário. Pelas características da variável dependente, deve-se recorrer a um modelo de regressão de escolha binária. Segundo Gujarati e Porter (2011), existem quatro abordagens para formular modelos de resposta qualitativa: (1) Modelo de Probabilidade Linear (MPL); (2) Modelo *Probit*; (3) Modelo *Logit* ou (4) Modelo *Tobit*.

O modelo de probabilidade linear (MPL), segundo referidos autores, a despeito de sua simplicidade, apresenta vários problemas, como a ausência da 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 (em geral baixos) questionáveis do R^2 para medir a qualidade do ajustamento da estimação. Embora tais problemas possam ser superados, a principal fragilidade é que o MPL pressupõe que a probabilidade de ocorrer o fato é afetada linearmente pelo regressor, o que é um tanto irreal. Como alternativa ao MPL, pode-se usar a função de distribuição acumulada (FDA) normal e logística para modelar variáveis dicotômicas dando origem aos modelos *Probit* e *Logit*, respectivamente.

Assim, para fugir das restrições inerentes ao MPL, utilizaremos os modelos de resposta binária da forma:

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

Em que $G(\cdot)$ 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 $G(\cdot)$, originando as diferentes denominações.

Optamos pela utilização do método *Logit* para modelar a probabilidade condicional de um processo ser unânime. 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 de unanimidade das decisões em segunda instância por meio da seguinte estimação:

$$\text{DECISAO_UNA}_i = \frac{1}{1+e^{-z_i}} + \varepsilon_i \quad [3]$$

Onde:

$$Z_i = \delta_0 + \delta_1 \text{Ln}(\text{VLR_TOTAL_ATUALIZADO}_i) + \delta_2 \text{DECISÃO}_i + \delta_3 \text{REG_RECOLHIMENTO}_i + \delta_4 \text{CONC_PRIMEIRA_INST}_i + \delta_5 \text{VOTO_RELATOR}_i \quad [4]$$

em que as variáveis utilizadas são aquelas descritas anteriormente conforme o Quadro 1 e ε_i é um termo de erro aleatório. O parâmetro de interesse será δ_1 que reportará o efeito do valor total da autuação sobre o status de unanimidade entre 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. Neste tipo de modelo, a qualidade do ajustamento tem importância secundária. O que importa são os sinais dos coeficientes de regressão e sua significância estatística e prática. Todos os coeficientes foram estatisticamente significantes a 5%.

A estimativa mostra que quanto maior o valor envolvido originalmente no processo, menor a chance de a decisão ser unânime na instância superior. Isso se deve ao maior empenho do contribuinte para contestar o lançamento feito pela fiscalização. Segundo Monteiro (2017), os autos de infração de maior valor, na maioria das vezes, pertencem a grandes empresas. Um somatório de fatores pode explicar esse comportamento: empresas grandes possuem um bom aparato contábil e jurídico, com capacidade para realizar boas defesas, grandes recursos financeiros, e realizam com frequência sustentações orais de seus recursos nas sessões de julgamento em segunda Instância. Dessa forma, a possibilidade de esse aparato técnico produzir divergência de opiniões dentro do julgamento é maior.

Decisões favoráveis, ou seja, que mantêm mais da metade do valor originalmente autuado, reduzem as probabilidades de decisão unânime. Os dados indicam que quando os julgadores mantêm mais da metade do valor que a fiscalização lançou não ocorre a convergência de opiniões entre os julgadores. Possivelmente, a composição paritária deste órgão julgador seja determinante para este resultado, com cada grupo não sendo totalmente convencido em manter a autuação.

Empresas submetidas ao regime de recolhimento normal ou Substituição tributária também têm menores possibilidades de terem seus autos de infração julgados por unanimidade, pelos mesmos motivos descritos em parágrafo anterior. São empresas de maior complexidade, cujos valores de autuação envolvidos são em tese mais elevados, comprovando a importância da primeira variável estudada. Além do porte refletir em uma maior riqueza organizacional, com boa estrutura contábil e jurídica que contesta a acusação inicial, suscitando mais uma vez a discordância de votos dentro do mesmo julgamento.

Quando existe a coincidência da decisão colegiada com o julgamento de primeira instância, aumenta a probabilidade de unanimidade das decisões em segunda instância. Isso possivelmente pode 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 a unanimidade. Das 3.332 ações julgadas no período considerado em que houve convergência entre as decisões das duas instâncias julgadoras, 3.027 foram unânimes. Ou seja, em 91% dos casos em que existe concordância da decisão colegiada com o voto do julgador de primeira instância, a decisão final é unânime.

Por outro lado, o voto favorável do relator aumenta a probabilidade do julgamento unânime. O voto do Relator é praticamente definitivo para a sorte do julgamento. Das 2.340 ações julgadas no período considerado, em que o voto do relator foi favorável ao Fisco, apenas 235 não foram unânimes. Ou seja, em 90% dos casos o voto favorável do relator resulta em decisão final da Corte unânime. E como o relator é o primeiro a votar, isso implica em que conhecer a direção desse voto é saber o resultado final e unânime em 90% das vezes.

O modelo aponta ainda que quando a origem da autuação e do relator não interfere no cenário de unanimidade.

Tabela 2 – Resultados da Estimação

NÚMERO DE OBSERVAÇÕES: 4.735				
VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	ESTATÍSTICA Z	PROBABILIDADE
C	2,783445	0,3154761	8,82	0,000
LOG(VTA)	-0,121630	0,2928660	-4,15	0,000
DEC	-1,869013	0,4236787	-4,41	0,000
RR	-0,377705	0,1133013	-3,33	0,001
CPI	1,033277	0,0940608	10,99	0,000
VR	1,991148	0,4238068	4,7	0,000
pseudo-R ²				0,0614
ESTATÍSTICA LR				228,57
PROBABILIDADE (ESTATÍSTICA LR)				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 de 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 para cada um ponto adicional no valor do log do valor total autuado atualizado, a chance de a decisão ser unânime em segunda instância reduz em 0,88. Nos julgamentos em segunda instância com decisão favorável, diminui 0,15 vezes a chance de ser unânime. Na mesma direção, processos que ingressaram na segunda instância oriundos de empresas de recolhimento normal, têm 0,68 vezes menos chances de serem unânicos do que aqueles que se originaram de empresas com regime de recolhimento simplificado. Decisões colegiadas consonantes com a instância singular aumentam quase 3 vezes a possibilidade de a decisão ser unânime. Por fim, o voto do relator favorável ao fisco aumenta em 7,3 vezes a possibilidade de a decisão ser unânime.

Tabela 3 – Razão das Chances

VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO	ESTATÍSTICA Z	P-VALOR
LOG(VTA)	0,885476	0,025933	-4,15	0,000
DEC	0,154276	0,065363	-4,41	0,000
RR	0,685433	0,077660	-3,33	0,001
CPI	2,810261	0,264336	10,99	0,000
VR	7,323935	3,103934	4,70	0,000
C	16,174640	5,102712	8,82	0,000
Observações:		4.735	Lr:	228,57
Pseudo-R ² :		0,0614	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 variável explicativa sobre a probabilidade de unanimidade da decisão 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 a unanimidade na votação em segunda instância 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 estimados pelo Stata para o valor médio de cada variável explicativa, de forma que a leitura dos resultados se dá em torno de um processo mediano típico.

Tabela 4 – Efeitos marginais das variáveis

VARIÁVEL	COEFICIENTE	ERRO	ESTATÍSTICA Z	P-VALOR
LOG(VTA)	-0,013345	0,003214	-4,15	0,000
DEC	-0,205071	0,046233	-4,44	0,000
RR	-0,041443	0,012437	-3,33	0,001
CPI	0,113373	0,010246	11,07	0,000
VR	0,218472	0,046239	4,72	0,000

Fonte: Resultados da pesquisa.

Dessa forma, o aumento de uma unidade do log do valor total da autuação reduz, em média, em 1,33% a chance de unanimidade. Decisões de segunda instância favoráveis tem, em média, 20,5% a menos de chance de serem unânimes. Processos que entraram na segunda instância provenientes de empresas de regime de recolhimento normal têm, em média, 4,14% menos chance de consonância nos julgamentos. Decisões colegiadas que concordam com a decisão monocrática apresentam em média 11,33% de mais chance de serem decisões unânimes. Por fim, o voto do relator favorável ao fisco aumenta em média 21,84% de probabilidade de decisões unânimes.

Assim, depreende-se dos resultados obtidos nas estimações do modelo Logit e pelas interpretações da razão das chances e dos efeitos marginais que os processos que foram julgados na segunda instância no período estudado, tiveram sua

chance de unanimidade da decisão aumentados em torno de 22% quando o voto do relator é favorável ao Fisco, sendo este o fator mais importante para a decisão concordante no período estudado. Tal fato pode ser explicado pela 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.

É possível que essa uniformidade seja uma característica muito específica dessa composição de julgadores estudada, cujos entendimentos eram bem uniformes e consolidados. 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, um outro fator de peso para que uma decisão tenha sido unânime em segunda instância foram as decisões favoráveis, o que tende a diminuir em 20% a chance de concordância entre os julgadores. Como já discutido isso possivelmente está associado a representação paritária, onde os representantes do contribuinte nem sempre concordam com julgamentos que são favoráveis às pretensões do fisco.

Por fim, valores mais altos envolvidos no processo estão negativamente relacionados com a probabilidade de unanimidade das decisões nas câmaras do CONAT. Embora para cada aumento de uma unidade no logaritmo do valor total da autuação esteja relacionado a redução, em média, de apenas 1,33% na probabilidade de unanimidade. Isso relaciona-se ao perfil dos contribuintes em processos de alta monta, que possuem melhor assessoramento técnico, o que diminui as chances de unificar as decisões na segunda instância.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi proposto com o objetivo de verificar as justificativas para um número tão grande de decisões unânimes na segunda instância do CONAT/CE. A uniformidade entre os julgadores de 2ª Instância serve para aumentar o grau de confiança depositado nesse órgão decisório. O julgamento unânime aumenta a legitimidade da decisão, já que o contribuinte teria o conforto de saber que sua causa foi analisada por um conjunto de julgadores e que todos chegaram a um consenso na decisão.

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 nas decisões proferidas em segunda instância.

Para verificar as decisões unânimes 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 a decisão de segunda instância foi de forma unânime. As variáveis explicativas disseram respeito ao valor total atualizado, incluindo valor principal e da multa, bem como a decisão de segunda instância, forma de recolhimento, concordância da decisão em segunda instância com a proferida na primeira instância e o tipo de voto do relator.

Os resultados apontam que quanto maior o valor autuado, menor a chance de a decisão ser unânime 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 discordância entre as decisões individuais de cada julgador na segunda instância. Autuações de empresas com regime normal de recolhimento tem 4,1% menos chance de ser unânime que as demais, e isso está associado a menor grau de organização e aparato técnico (jurídico e contábil) à sua disposição. Percebeu-se ainda que quando a decisão colegiada coincidia com a decisão de primeira instância aumentava em 11,33% em média a probabilidade de decisões homogêneas.

Se o voto do relator fosse favorável ao fisco, existe em média 21,84% a mais de possibilidade de a decisão ser consonante entre os julgadores. Se a decisão colegiada fosse favorável, no entanto, a probabilidade de unanimidade caia em média 20,50%. Por fim, percebeu-se que origem do relator e origem da autuação não interferem na probabilidade de a decisão ser uníssona, indicando uma maior convergência entre a opinião de classistas e fazendários na busca de efetivar a justiça fiscal nos julgamentos administrativos no âmbito do CONAT/CE. Como já ressaltado, é provável que essa uniformidade 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 nas decisões.

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 consenso de decisões individuais para outras composições do Tribunal Administrativo, de forma a aprofundar o conhecimento acerca da unanimidade das decisões ali proferidas.

REFERÊNCIAS

- 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>. 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.
- 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. **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_es_taduais/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.
- CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Decreto nº 25.711, de 21 de dezembro de 1999**. Aprova o regimento interno do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário - CONAT - do Estado do Ceará. Fortaleza, 1999.
- 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/porta/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>. 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.
- 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.
- PATRUS, R. D. Colegialidade, integridade e deliberação: os precedentes e o contraditório no novo CPC. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 11, n. 1, p. 268-298, 2016. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/61352/38150>>. Acesso em: 20 ago. 2018.
- 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>.

Acesso em: 30 ago. 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.