



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE – FEAAC
PROGRAMA DE ECONOMIA PROFISSIONAL – PEP

SALETE FREITAS DE SOUSA LIMA

ANÁLISE DA QUALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO
NA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

FORTALEZA

2011

SALETE FREITAS DE SOUSA LIMA

ANÁLISE DA QUALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO NA
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar

FORTALEZA

2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

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

- L71a Lima, Salete Freitas de Sousa.
 Análise da qualidade do crédito tributário lançado de ofício na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará / Salete Freitas de Sousa Lima. – 2011.
 60 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Fortaleza, 2011.
 Orientação: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar.
1. Crédito tributário. 2. Fiscalização. 3. Auto de Infração. I. Título.

CDD 330

SALETE FREITAS DE SOUSA LIMA

ANÁLISE DA QUALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO NA
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **19 de dezembro de 2011.**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Francisco José Silva Tabosa
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dr. Marcelo Lettieri Siqueira
Receita Federal

Dedico este trabalho à minha família, em todo o seu amplo sentido, pois sei que nenhum deixou de torcer por mim. Muito especialmente ao meu marido, Eliezer pelo apoio, carinho e paciência e aos meus filhos Pedro e Vinícius que muitas vezes me trataram como se eu é que fosse a filha. À minha mãe, Maria Freitas de Sousa, que sempre confiou em mim e ao meu pai, Joaquim Veridiano de Sousa (*in memoriam*), que sempre valorizou a educação e o estudo como ponte para a melhoria de vida.

AGRADECIMENTOS

Sem a condução Divina e sem o apoio de muitos, este feito seria impossível.

Dou graças a Deus por ter me encaminhado na vida, por caminhos que eu nem pensava em seguir.

Ao meu marido e filhos que me apoiaram incondicionalmente.

Ao professor Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar que aceitou ser meu Orientador e que de forma leve e sábia soube conduzir o trabalho, e mais ainda me fez refletir que nem sempre a primeira impressão é a que deve ficar.

Ao professor Andrey Simonasse que administrou o curso com grande habilidade, mesmo em momentos difíceis, e também me mostrou a luz, ao sugerir a primeira orientação do tema a ser trabalhado.

À minha amiga Márcia que me incentivou e me fez acreditar que seria possível.

Aos amigos da minha equipe: A líder Irlaneida, o compenetrado Francisco da Chagas (Chaguinha), ao sereno Ângelo, a tranquila Sheilane, cada um com suas qualidades e suas indispensáveis participações, e a todos os colegas da turma do Mestrado que demonstraram união e parceria em todos os momentos.

A todos os professores do curso que com sapiência nos conduziram ao conhecimento.

Aos funcionários do CAEN pelo tratamento sempre prestativo.

Aos funcionários e amigos da Secretaria da Fazenda que me apoiaram e que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

“Cada dia a natureza produz o suficiente para a nossa carência. Se cada um tomasse o que lhe fosse necessário, não havia pobreza no mundo e ninguém morreria de fome.”

Mahatma Gandhi

RESUMO

Ao fazer a cobrança do ICMS, o governo estadual, através da Secretaria da Fazenda, cumpre a sua função arrecadadora, para posteriormente cumprir a função social. Considerando que em muitas vezes o contribuinte não cumpre a obrigação de repassar os impostos ao estado, este precisa dispor da função de fiscalização para impor ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações tributárias. Tendo como premissa básica as perdas na arrecadação com os resultados das impugnações dos autos de infração, buscou-se com este trabalho, analisar a qualidade dos autos de infração lavrados na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, através dos resultados dos julgamentos no Contencioso Administrativo Tributário. Utilizou-se os bancos de dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará provenientes do setor de fiscalização em comparação com outro proveniente do Contencioso Administrativo - Tributário da SEFAZ. Os valores estimados revelam os tipos de infrações com suas frequências nas autuações e por setores de atividade e também a distribuição dos resultados dos julgamentos de acordo com a infração e setor de atividade.

Palavras-chave: crédito tributário; fiscalização; auto de Infração.

ABSTRACT

When doing the collection of ICMS, the state government, through the Department of Finances, crumps its tax office function to subsequently fulfill the social function. Because in many times the taxpayer does not honor the obligation to pass on taxes to the state, it needs to have the oversight function to enforce taxpayer the fulfillment of their tax obligations. Taking as basic premise the losses in collection with the results of the appeals of tax assessment notices, sought through this work, analyze the quality of the tax assessment notices wrought on the Department of Finances of state of Ceará, through the results of judgments on the Tributary Contentious Administrative. Was used the database of the Department of Finances of state of Ceará from the oversight section compared with another one from the Tributary Contentious Administrative of SEFAZ. The estimated values show the types and infractions with its frequencies in assessments and by sectors of activity and the distribution of results of the judgments according to the violation and the sector of activity.

Keywords: tax credit; oversight; infraction notice.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Infrações 1998-2010.....	33
Gráfico 2 - Infrações 1998-2004.....	34
Gráfico 3 - Infrações 2005-2010.....	35
Gráfico 4 - Por grupos de Infração.....	36
Gráfico 5 - Autuações por setor de atividade -1998-2010.....	36
Gráfico 6 - Autuações por setor 1998-2004.....	37
Gráfico 7 - Autuações por setor 1998-2004.....	37
Gráfico 8 - Grupo de autuação por setor 1998-2004.....	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Variáveis do banco de dados da fiscalização.....	29
Tabela 2 - Variáveis do banco de dados do CONAT.....	31
Tabela 3 - Índice de litigiosidade por grupo de infração.....	39
Tabela 4 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 4.....	42
Tabela 5 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 1.....	42
Tabela 6 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 2.....	43
Tabela 7 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 3.....	44
Tabela 8 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 4.....	45
Tabela 9 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 5.....	45
Tabela 10 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 6.....	46
Tabela 11 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 7.....	46
Tabela 12 - Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 8.....	47
Tabela 13 - Modelo logit - procedência 1ª Instância.....	48
Tabela 14 - Modelo logit - procedência 2ª Instância.....	49
Tabela 15 - Modelo logit - nulo 1ª Instância.....	51
Tabela 16 - Modelo logit - nulo 2ª Instância.....	52

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	REVISÃO DA LITERATURA.....	14
2.1	Procedimento e processo administrativo tributário.....	14
2.2	Fiscalização.....	15
2.3	Lançamento.....	16
2.4	Princípios gerais do Direito Processual Administrativo Tributário.....	17
2.5	Contencioso Administrativo Tributário.....	18
2.6	Qualidade para a administração.....	20
3	A AUDITORIA FISCAL E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ – SEFAZ-CE.....	22
3.1	A atividade de auditoria fiscal na SEFAZ-CE.....	22
3.2	O Contencioso Administrativo Tributário – CONAT da SEFAZ-CE.....	25
3.3	As infrações ao ICMS.....	26
3.4	Tipos de julgamentos.....	27
4	BANCO DE DADOS.....	29
5	METODOLOGIA E RESULTADOS.....	41
5.1	Análise da litigiosidade.....	41
5.2	Análise da qualidade dos créditos impugnados.....	48
5.2.1	<i>Análise do mérito.....</i>	48
5.2.2	<i>Análise de nulidades.....</i>	50
6	CONCLUSÕES.....	53
	REFERÊNCIAS.....	55
	APÊNDICE A – LITIGIOSIDADE – PERFORMANCE DO JULGAMENTO.....	56
	APÊNDICE B – JULGAMENTO.....	57
	APÊNDICE C – RESULTADO-INSTÂNCIA.....	58
	APÊNDICE D – RESULTADO/GRUPO.....	59
	APÊNDICE E – RESULTADO/SETOR.....	60

1 INTRODUÇÃO

A relação fisco contribuinte é de natureza conflituosa, principalmente quando se trata do lançamento de ofício do crédito tributário e mais ainda quando este lançamento se dá através da lavratura do auto de infração.

A autuação é quase sempre o resultado de uma fiscalização na empresa, quando esta fica obrigada por lei a entregar ao fisco a sua escrita contábil e fiscal bem como os documentos que as originaram e que demonstram toda a atividade da empresa, receitas e faturamentos que serviram de base de cálculo para pagamentos dos impostos.

O contribuinte insatisfeito com o auto de infração, que lhe imputa multas muito pesadas, além do pagamento do imposto com juros e correções, tem o direito de impugnação ainda na instância administrativa. Os Contenciosos Administrativos Tributários são órgãos dentro da própria administração que têm a proposta de julgar com neutralidade e garantia dos direitos e da legalidade.

O que motiva o presente trabalho é verificar que para fazer a justiça fiscal, muitos julgamentos têm sido desfavoráveis ao Estado, preponderantemente por estarem os autos de infração prejudicados por erros formais ou inconsistências processuais. Sem poder considerar que a infração de fato ocorreu, os autos de infração são julgados nulos, antes mesmo do julgamento do mérito, e no caso de autos julgados improcedentes são verificados erros na apuração e determinação das infrações.

Estes resultados, além de ocasionarem a perda da arrecadação, geram o prejuízo administrativo por desconstruir o trabalho da fiscalização, que em muitos casos demora meses para ser concluído.

A função de fiscalização, entre todas as que integram a administração tributária é aquela que melhor a identifica, tanto pelo lado dos seus clientes externos, a sociedade como um todo, quanto pelo lado dos seus próprios servidores. A imagem da administração tributária é largamente definida pela percepção que resulta das suas atividades. (Bogéa; Cunha).¹

Neste contexto, o objetivo deste trabalho é aferir a qualidade do crédito tributário lançado de ofício na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ-CE, através de autos de infração, por meio da análise dos resultados dos julgamentos no CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO da SEFAZ-CE, considerando o período de 1998 a 2010.

¹ A FISCALIZAÇÃO SOB O ENFOQUE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: Elaborado por Mauro S. Bogéa Soares e Murilo R. Soares da Cunha, exclusivamente para o Seminário Internacional sobre Fiscalização Tributária, patrocinado pela Secretaria de Fazenda do Espírito Santo.

Entenda-se por “qualidade” do crédito tributário lançado de ofício através do auto de infração, toda formação do documento Auto de Infração, sendo cobrado de forma justa e correta, através de fiscalizações sérias e comprometidas com a justiça fiscal e exaustivamente disciplinadas em lei.

O trabalho está organizado da seguinte forma. A próxima seção trata da revisão da literatura, para contextualização do assunto, com a discussão dos tópicos necessários à sua compreensão.

Na seção 3, para delimitação do assunto, são apresentadas as atividades da Fiscalização e do Contencioso Administrativo Tributário dentro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, considerando que destes ambientes foram extraídas as bases de dados para o desenvolvimento do trabalho, observando que são atividades preponderantes e complementares dentro da administração tributária estadual.

A seção 4 engloba os bancos de dados que serviram de base para esta pesquisa os quais são oriundos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, sendo extraídos de setores diferentes, um tem os dados referentes às fiscalizações e os resultados destas, expressos no auto de infração, e o outro foi obtido junto ao Contencioso Administrativo Tributário – CONAT e apresenta o resultado dos julgamentos dos autos de infração que foram impugnados. Deste confronto de dados, apresentados através de gráficos e tabelas, foi possível fazer inferências sobre a formação dos autos de infração tais como: quais penalidades são utilizadas com maior frequência, que setores de atividade são campeões de autuação, que percentual dos autos de infração vão a julgamento, quais os resultados de julgamentos que mais são verificados e para quais infrações, dentre outras informações. Estes resultados serviram de subsídio para alcançar o objetivo proposto.

A seção 5 foi destinada à Metodologia e Resultados usados para demonstrar a qualidade dos créditos tributários lançados de ofício. Como se tratam de dados categóricos a metodologia mais adequada é a regressão logística, que analisa dados distribuídos binomialmente.

Diante dos dados ofertados tornou-se necessário a modelagem de duas regressões logísticas, uma com a base de dados inteira, FISCALIZAÇÃO mais CONAT, para avaliar a litigiosidade, ou a probabilidade de haver ou não impugnação aos autos de infração. A outra, utilizando somente a base de dados do CONAT para análise dos resultados dos julgamentos.

Para a análise da litigiosidade a variável dependente “CONAT” assumiu valor “1” se houver impugnação e valor “0” se não houver impugnação.

A verificação da qualidade dos créditos impugnados foi possível utilizando também o modelo de regressão logit, para o banco de dados do CONAT, separando a análise do mérito e a análise das nulidades. A análise do mérito deve expressar a probabilidade dos autos impugnados terem resultados procedente ou improcedente. A análise das nulidades verifica a probabilidade de os resultados dos julgamentos serem nulo ou não.

Para todos os modelos as variáveis independentes são: ano, valor total (vr. do crédito), setor (setores de atividade econômica = 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9) e grupo (grupo de infrações = 1,2,3,4,5,6,7,8).

Os resultados obtidos apresentam as respostas de como se comporta a atividade de fiscalização na SEFAZ-CE, bem como o comportamento do setor de julgamento. Os resultados permitem ainda inferências sobre o comportamento dos contribuintes diante das autuações além de poder significar o preparo ou despreparo do autor da ação fiscal.

Este trabalho não esgota todo o leque de possibilidades de análises da qualidade dos autos de infração lavrados na SEFAZ-CE. Apresenta uma visão geral, podendo ainda serem trabalhadas análises mais específicas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A falta de adesão da sociedade às normas tributárias conduz à evasão de receitas, através da elisão fiscal e da sonegação fiscal. Por outro lado, o Estado necessita arrecadar sempre mais para suprir as necessidades da sociedade, como educação e segurança dentre outras.

Nessa esteira, faz parte das atribuições do Estado, além de arrecadar, fiscalizar as atividades dos contribuintes, neste caso as empresas, no sentido de verificar a adequada declaração e o regular recolhimento dos impostos aos cofres públicos. Considerando que nem sempre o *quantum* apurado pelo Estado coincide com o declarado pela empresa surgem as inúmeras lides tributárias. A instauração do litígio tributário, tem início com a apresentação da impugnação ao lançamento, conforme prescreve o Processo Administrativo Fiscal (Decreto Federal nº 70.235/76, art.14).

2.1 Procedimento e processo administrativo tributário

O procedimento administrativo tributário configura uma sequência de atos da administração pública tributária com o intuito de atingir um resultado final, com um adequado equacionamento da relação conflituosa entre o fisco e o contribuinte. Processo também é um conjunto de atos da administração, a distinção entre os dois é discutida por diversos autores.

Alguns autores não fazem distinção entre procedimento e processo, utilizando o termo processo de forma bem ampla. Existe uma outra linha de pensamento que, como Machado Segundo (2009) define procedimento como uma sequência de atos ordenados para a produção de um efeito jurídico final sem a participação do interessado e processo quando a série de atos ordenados assegura a participação dos sujeitos interessados na decisão final.

Ao concordar com este pensamento Peixoto (2004) cita Hely Lopes Meireles: “O procedimento administrativo é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o iter legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal”.

Para o desenvolvimento deste trabalho é considerado o entendimento de que processo e procedimento são fases distintas, sendo a fiscalização e todos os seus atos considerados como procedimento.

2.2 Fiscalização

A fiscalização é um procedimento administrativo tributário que tem como um dos seus objetivos a verificação da correta arrecadação dos impostos. Neste fim, utiliza os métodos de auditoria sendo denominada Auditoria Fiscal e é realizada por um agente público chamado Auditor Fiscal.

A fiscalização é atividade garantida à administração pública no artigo 196 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo responsável pelo correto lançamento dos tributos.

Neste afincio é necessário que a atividade seja desempenhada com zelo e responsabilidade para que os resultados obtidos do trabalho não sejam prejudicados quando da contestação.

Martinez (2004), ao tratar do tema, invoca os ensinamentos de Lopes Sá: “(...) o objeto da auditoria fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente.”

Santos *et al.* (2007, p. 21) conceitua auditoria fiscal como:

[...] a revisão dos procedimentos fiscais adotados pelas empresas, mediante o exame de documentos, livros e registros, declarações, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos valores dos tributos e o registro nas demonstrações contábeis.

O início da ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do particular, neste sentido a ação de fiscalização deve obedecer aos princípios constitucionais dos direitos individuais e aos princípios administrativos do Código Tributário Nacional (CTN), onde estão previstos os seus limites para que não sejam feridos os direitos do contribuinte.

Marins (2001) observa que a atividade de fiscalização na Administração Tributária deve usar mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem impor sacrifícios às garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário.

Nesta mesma linha de pensamento Machado Segundo (2009, p. 63) assevera que o procedimento de fiscalização não pode ser realizado confrontando com o direito do contribuinte à intimidade, à inviolabilidade de seu domicílio, de sua correspondência entre outros, mesmo que previsto em lei. E acrescenta que “a lei que autorizar tais abusos, se não puder ser interpretada conforme a Constituição, será simplesmente inválida.”

Segundo Andrade Filho (2004) Auditoria fiscal é qualquer forma de verificação de conformidade de ações ou omissões com padrões (regras e princípios) predeterminados.

O Auditor Fiscal para bem realizar os trabalhos, além das técnicas de auditoria e das leis referentes ao imposto auditado deve seguir procedimentos e normas impostas pela própria função pública por se tratar de atividade vinculada, como preceitua o art. 142, parágrafo único, do CTN – (Código Tributário Nacional).

A auditoria Fiscal se inicial com o *termo de início de fiscalização* e termina com *termo de encerramento de fiscalização*, que poderá estar acompanhado do auto de infração, quando alguma infração à legislação for configurada.

O auto de infração corresponde ao fechamento do trabalho de Auditoria e visa formalizar o levantamento do *quantum* devido, por meio da constituição do crédito tributário apurado, que se dá pelo lançamento de ofício.

2.3 Lançamento

A constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo, composto por uma sequência de atos administrativos, pelo qual se formaliza a obrigação tributária nascida com a lei, é o chamado “lançamento” e está previsto no art. 142 do CTN:

Rosa Junior (1999) esclarece que o lançamento corresponde a um procedimento porque consiste em um conjunto de atos conexos e consequentes praticados pela administração visando a um fim comum que é a constituição do crédito tributário.

Para Machado (2005) o processo de lançamento do tributo é a espécie mais importante de processo administrativo fiscal, é o processo de acerto, ou processo de determinação e exigência do crédito tributário.

Lançamento tributário é, portanto, o procedimento administrativo que visa verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, e definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível, de acordo com o Art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Para os objetivos deste trabalho é necessária a compreensão das modalidades ou espécies de lançamentos, previstas nos artigos 147 a 150 do CTN que são: lançamento por declaração, lançamento direto ou de ofício, lançamento por homologação.

Marins (2001) classifica os lançamentos tributários seguindo diretamente o ditame do CTN:

1. Lançamento de ofício ou lançamento direto: corresponde ao ato formalizador que é realizado por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente da colaboração do contribuinte (art. 149 CTN);
2. Lançamento por declaração (também conhecido como lançamento misto): tem como condição o oferecimento de informações prestadas para fins de formalização tributária pelo sujeito passivo ou por terceiro (art.147 do CTN);
3. Lançamento por homologação (denominado pela doutrina de auto lançamento): equivale à antecipação de pagamento, isto é, somente dá-se o auto lançamento quando o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento que estará sujeito à condição resolutória concernente à posterior homologação (art. 150 do CTN).

Considerando a classificação proposta dos lançamentos tributários, importa destacar o lançamento de ofício, por ser efetuado pela autoridade administrativa. O lançamento de ofício pode ocorrer com qualquer tributo e abrange os tributos lançados por declaração ou por homologação quando da ocorrência de omissões, imprecisão ou falsidade nas informações prestadas pelo sujeito passivo, verificadas após as fiscalizações, são os chamados Auto de Infração, objeto da análise deste trabalho.

Para a análise da qualidade do crédito tributário lançado de ofício é necessário adentrar aos conceitos próprios do Direito Tributário, Direito Administrativo e também do Direito Processual Tributário, já que a grande discussão sobre o tema se dá, via de regra, no campo do Direito.

2.4 Princípios gerais do Direito Processual Administrativo Tributário

Não basta arrecadar, há que se fazer justiça fiscal. Não há justiça sem respeito aos direitos individuais, tampouco existe justiça fiscal sem observância dos princípios que regem o Processo Administrativo fiscal. O agente fiscal deve seguir, em qualquer das fases do lançamento do crédito tributário, não apenas à lei específica referente ao imposto, mas também, no que for razoável, aos Princípios do Processo Administrativo Fiscal.

A falta de observância aos princípios pode acarretar a invalidação de todos os atos formadores da ação fiscal. Alguns princípios do processo administrativo estão previstos na própria Constituição Federal como o princípio do contraditório e da ampla defesa que é caracterizado como garantia fundamental, prevista artigo 5º, inciso LV. Também o princípio da

razoável duração do processo e a celeridade de sua tramitação é garantia fundamental prevista no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal. O princípio da Legalidade está explicitado no art. 150, inc I da nossa Carta Magna e proíbe os entes da federação de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça enquanto o Artigo 37 da Constituição Federal impõe aos entes federados a obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os princípios próprios do procedimento administrativo fiscal são:

- Princípio da oficialidade - determina que seja competência da administração pública reger o processo administrativo tributário;
- Princípio do Formalismo moderado que é a adoção de formas simples aos atos e procedimentos;
- Princípio da pluralidade de instâncias (duplo grau decisório) que significa existir a possibilidade de recorrer de determinada decisão em uma instância hierarquicamente superior.
- Princípio da verdade material busca descobrir, por meios lícitos, se realmente ocorreu o fato gerador.

Como podemos observar o processo administrativo fiscal tem diversas particularidades, sendo regido não apenas por princípios constitucionais como também por princípios bastante específicos.

É a obediência a cada um dos princípios que vai determinar a qualidade de cada ato praticado pela Administração Pública.

O lançamento do crédito tributário através do Auto de Infração não é definitivo podendo ser objeto de contestação pelo contribuinte, iniciando-se a fase contenciosa. Não obstante à contestação, no Estado do Ceará o auto de infração quando não é devidamente pago pelo sujeito passivo segue em processo para o Contencioso Administrativo Tributário para o julgamento. Portanto, o auto de infração será encaminhado ao órgão Contencioso Administrativo para julgamento, sempre que não for pago pelo sujeito passivo.

2.5 Contencioso Administrativo Tributário

Já foi dito que a atividade administrativa de efetuar o lançamento é vinculada. A autoridade administrativa deverá indicar, expressamente, os motivos em que fundamenta a exigência fiscal, para que a legalidade do procedimento e da prestação que ele determina possa

ser conferida pelo sujeito passivo. Quando o contribuinte não concorda com o lançamento do crédito tributário manifesta-se junto ao órgão judicante administrativo correspondente, o Contencioso Administrativo Tributário, iniciando a fase contenciosa, na qual terá resguardados os seus direitos. Estes direitos são assegurados na Constituição Federal no art. 5º e incisos LIV e LV:

Art. 5o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;
LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Cada unidade federada tem o seu disciplinamento específico para o processo administrativo, contudo a maioria tem como espelho o disciplinamento previsto na legislação tributária federal em seu decreto 70.235/72 que tem status de lei ordinária.

Segundo a previsão do decreto 70.235/72 o processo administrativo é iniciado com a impugnação interposta pelo sujeito passivo, seguindo para o julgamento de 1ª Instância do Contencioso Administrativo Tributário. Na impugnação o contribuinte deve refutar de forma fundamentada o feito fiscal, comprovando as suas razões ou podendo solicitar diligências necessárias à comprovação da veracidade dos fatos. Todavia, o feito fiscal pode ser corrigido pela autoridade julgadora, ainda que o sujeito passivo não exerça o seu direito de impugnação.

A decisão em 1ª Instância, quando desfavorável ao contribuinte o leva a recorrer à instância superior, é o chamado Recurso Voluntário. Por outro lado, quando o julgador proferir decisão contrária à fazenda pública, julgando improcedente o auto de infração, deve ocorrer o Recurso de Ofício à instância superior. No estado do Ceará o Recurso Voluntário está previsto no art. 39 da Lei 12.732/1997 e o recurso de ofício tem previsão no artigo 40 da mesma lei. O art. 41 da Lei 12.732 determina que não só os julgamentos improcedentes como também os julgamentos nulos ou extintos obrigam o julgador a recorrer de ofício à segunda instância, exceto quando o valor originário exigido no Auto de infração seja inferior a 5.000 UFIR's.

O Julgamento de 2ª Instância é proferido por um Conselho de Recursos Tributários, órgão colegiado de composição mista integrado por representantes da Fazenda Pública e por representantes dos contribuintes indicados por entidades de classe, podendo haver mais de uma turma ou câmara de julgamento. Quando existem divergências de decisões e ou de interpretação da lei entre as câmaras é convocado o conselho pleno que reúne os conselheiros das próprias câmaras divergentes com o objetivo de unificar uma decisão ou espécie de julgamento. Desta

forma ocorre a fase contenciosa do processo no Estado do Ceará, como está delineada na Lei 12.732/1997.

Os Contenciosos Administrativos Tributários buscam atender os anseios da sociedade trabalhando para a aplicação imparcial das leis tributárias.

Para análise da qualidade dos Créditos tributários lançados de ofício, os chamados Autos de Infração, considera-se importante focar também o significado, para a Ciência da Administração, do termo “Qualidade”.

2.6 Qualidade para a administração

O termo “qualidade” é sempre explicado pela ciência Administrativa como a capacidade de produzir bem e adequadamente um produto ou serviço.

O padrão de qualidade que se espera da administração pública tributária é que os impostos sejam cobrados de forma justa e correta, através de fiscalizações sérias e comprometidas com a justiça fiscal.

Para Santos e Souza (2001) “Um indicador sensível da qualidade e eficiência do processo de auditoria aplicado à fiscalização de tributos é o índice de procedência dos autos de infração lavrados e depois de julgados pelo órgão administrativo encarregado”. Em seu trabalho buscou identificar o índice de improcedência de autos de infração postos a julgamento no Conselho Estadual de Fazenda do Estado da Bahia e identificou problemas estruturais na atividade de fiscalização, visto que, seu foco era a auditoria, como estava sendo feita e em qual estrutura estava inserida.

Martinez (2004) utilizou os julgamentos de auto de infração na Secretaria da Fazenda da Bahia para avaliar a utilização pela auditoria dos procedimentos e técnicas contábeis. Verificou que a utilização desses recursos é bastante válida, pois os processos baseados nos recursos contábeis foram julgados mais procedentes que improcedentes, contudo o estudo determinou que apesar da eficiência, estes recursos foram pouco utilizados, na amostra estudada.

Verificar a qualidade das ações de fiscalização através da medida da validade dos autos de infração pode ser uma forma eficiente, contudo a qualidade da administração tributária deve ser medida por aspectos que envolvam antes de tudo a responsabilidade e seriedade no processo de cobrar tributos.

Os conceitos apresentados até aqui, são o alicerce, conhecimentos indispensáveis para a excelência do que se pretende auferir com o trabalho, a explicação dos fatos, pois como

explica Marconi e Lakatos (2006, p. 100) “a teoria é originada de fatos e o ordenamento dos fatos gera as teorias e estão, teoria e fato, em inter-relação constante no desenvolvimento das ciências”.

3 A AUDITORIA FISCAL E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ – SEFAZ-CE

Como órgão fiscal estadual a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ - CE desempenha as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização dos tributos estaduais como determinado pelo CTN – Código Tributário Nacional. Neste trabalho vamos destacar a função da fiscalização, também chamada de Auditoria Fiscal, dado que a atividade desenvolvida gera, quando devido, o lançamento do crédito tributário de ofício, através do auto de infração.

Será destacada também a função do Contencioso Administrativo Tributário da SEFAZ-CE como órgão, dentro da Administração pública, responsável por promover a justiça fiscal, através da correta aplicação das leis no acompanhamento dos lançamentos dos créditos tributários.

Serão verificados alguns detalhes da atividade de Fiscalização e do Contencioso Administrativo Tributário no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, para que se compreenda como ocorrem os procedimentos dentro da administração e assim se alcance a verificação da qualidade do que está sendo feito por este órgão em matéria de fiscalização.

3.1 A atividade de auditoria fiscal na SEFAZ-CE

Na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ - CE, o trabalho do Auditor Fiscal é mais direcionado para a fiscalização do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, por ser a principal fonte de arrecadação estadual.

O Estado busca controlar o ICMS como forma de incrementar a arrecadação e ao mesmo tempo combater o alto índice de sonegação e fraude, utilizando-se de lei ordinária, onde são estabelecidas as regras para a tributação das operações relativas à circulação de mercadorias e estão definidos: o contribuinte, o fato gerador, as alíquotas etc., bem como as normas para fiscalização por meio de agentes próprios.

Destá forma a função desempenhada pelo agente do fisco consiste em: verificar os registros de documentos fiscais nos respectivos livros estabelecidos pela legislação do ICMS; constatar se os documentos fiscais foram emitidos adequadamente; se as obrigações acessórias estão sendo cumpridas nos prazos e de acordo com as normas vigentes, além de verificar se os registros fiscais estão de acordo com as normas que regem o ICMS. Também deve auditar a

contabilidade das empresas para constatar se está correta a aplicação das normas contábeis, pois a inobservância das mesmas, pode ocasionar omissões de receitas, que é indício de sonegação fiscal do tributo estadual.

O art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) é bem claro em relação a quem é dado o direito de constituir o crédito tributário:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação de penalidade cabível.

O texto legal, além de estabelecer competência, esclarece as condições necessárias e passos para que se efetue a reclamação do tributo. A infração deve ter hipótese de incidência e fato gerador definido na legislação em condições de permitir determinar o montante do imposto devido.

No estado do Ceará é a Lei 12.670/2006 que dispõe sobre o ICMS, especificamente no art. 80, determina que compete aos servidores do grupo ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda a fiscalização deste imposto. Esta Lei é regulamentada pelo Decreto 24.569/97 (regulamento do ICMS).

O auditor no exercício de suas funções prescinde de conhecimentos abalizados da legislação do ICMS e de outras áreas do conhecimento, como Contabilidade, Direito, Informática, utilizando-se ainda dos procedimentos de auditoria fiscal como ferramenta para que possa obter resultados consistentes e eficazes em seus trabalhos.

A SEFAZ mantém uma estrutura de fiscalização informatizada, com banco de dados disponibilizado em sistema próprio, permitindo que informações a respeito dos contribuintes estejam disponíveis, em tempo real, quanto ao cadastro, valor da arrecadação, últimas fiscalizações, infrações detectadas, entre outras, permitindo um gerenciamento e programação da fiscalização, tornando-a mais eficiente.

A auditoria, planejada pelo setor competente, se inicia com a expedição de uma ordem de serviço em nome do auditor, designando-o a fiscalizar determinado contribuinte em determinado período e tipo da fiscalização. Efetivamente, o início dos procedimentos de auditoria fiscal acontece com o Termo de Início de Fiscalização, indicando dia e hora da sua lavratura que deve ser transcrito ou colado em livro fiscal próprio do contribuinte. Na visita inicial ao estabelecimento do contribuinte será lavrada a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos necessários aos trabalhos de auditoria, podendo, também serem solicitados esclarecimentos adicionais. Os livros e documentos arrecadados pelo auditor fiscal deverão

estar confirmados através do Termo de Arrecadação. Existem roteiros de auditoria que indicam os procedimentos de auditoria a serem aplicados pelos auditores fiscais, equivalendo ao planejamento dos trabalhos na auditoria contábil.

A atividade de Auditoria na SEFAZ-CE está centralizada na Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos – CESEC que é dividida em 7 Núcleos Setoriais: Núcleo Setorial de Alimentos, Núcleo Setorial de Bebidas, Núcleo Setorial de Couros e Calçados, Núcleo Setorial de Produtos Automotivos, Núcleo Setorial de Produtos Têxteis, Núcleo Setorial de Produtos Farmacêuticos e Núcleo Setorial de Produtos Químicos.

Existe ainda a Célula de Gestão Fiscal dos Macro Segmentos Econômicos – CEMAS dividida em: Núcleo Setorial de Comunicação e Energia Elétrica e Núcleo Setorial de Combustível e a Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior – CESUT com os Núcleo de Controle de Comércio Exterior e Núcleo de Controle da Substituição Tributária e Comércio Exterior. Para os casos em que há necessidade de revisão da fiscalização existe a CEREF - Célula de Revisão Fiscal.

A fiscalização é ainda realizada no trânsito de mercadorias com a atuação dos postos fiscais de fronteira e na região metropolitana.

Está previsto no regulamento do ICMS, decreto 24.569/97, que existem na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, três diferentes modalidades de auditoria classificadas de acordo com as ações e procedimentos necessários à sua realização: auditoria fiscal, diligência fiscal específica e auditoria fiscal especial. Na auditoria fiscal o agente do fisco fica designado a lançar crédito tributário decorrente de irregularidade ocorrida no período consignado; na diligência fiscal específica, lançar apenas crédito tributário decorrente de infrações relacionadas aos motivos que deram origem à ação, ocorridas no período consignado; na auditoria fiscal especial, lançar o crédito tributário, no todo ou em parte, na forma estabelecida em ato do Secretário da Fazenda.

Uma vez iniciada a ação fiscalizadora, perde o sujeito passivo a condição de espontaneidade. Qualquer iniciativa de regularizar possíveis pendências tributárias também implicará na aplicação de sanções.

O agente do fisco, após análise das escritas fiscais e contábeis, como também dos documentos fiscais, pode concluir pela não exigência de créditos tributários, caso não tenha encontrado irregularidades quanto ao pagamento do tributo, nem outras infrações e finaliza a ação fiscal lavrando Termo de Encerramento, onde constará: a sua denominação, a hora, dia, mês e ano da lavratura, o número da ordem de serviço designatória, o período fiscalizado, a identificação do contribuinte, a reprodução fiel dos fatos verificados, com declaração expressa

que não houve irregularidades apuradas e declaração com efeito de recibo, que foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados anteriormente e, finalmente, o nome e matrícula do funcionário fiscal. Caso seja identificado, na ação fiscalizadora, fato que configura insuficiência de recolhimento de tributo ou infração à legislação tributária, o Auditor Fiscal formalizará a exigência através do auto de infração. As irregularidades detectadas podem ser originadas de falhas humanas, negligências, imperícias, desatualização quanto às leis, ou serem produzidas intencionalmente.

Na lavratura do auto de infração o Auditor Fiscal deve estar ciente de todas as formalidades e legalidades que cercam o mesmo, primando pela qualidade do seu trabalho para que não seja questionado ou considerado insubsistente.

3.2 O Contencioso Administrativo Tributário – CONAT da SEFAZ-CE

A Lei nº. 7.066 de dezembro de 1963 criou o Conselho de Contribuintes no Estado do Ceará, como instância administrativa, para apreciar os recursos interpostos contra os autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda o qual iniciou suas atividades no início do ano de 1964 fortalecendo o espírito de legalidade, que deve preceder toda atuação fazendária.

Nos dias atuais, com a denominação de Contencioso Administrativo Tributário, o órgão judicante do Fisco Estadual integra a estrutura da Secretaria da Fazenda, estando diretamente vinculado ao Titular da Pasta e possuindo organização, estrutura e competência definidas na Lei nº 12.732/97, de 24 de setembro de 1997, que tem inspiração na legislação tributária federal em seu decreto 70.235/72, sendo a lei estadual regulamentada pelo decreto 25.468/99.

Compete ao CONAT decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes da relação jurídica 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 12.732/97).

O Contencioso é dirigido por 01 (um) Presidente, com o assessoramento de 02 (dois) Vice-Presidentes, escolhidos e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo dentre servidores integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização - TAF, para cumprir um mandato de 2 (dois) anos. O presidente do CONAT investe-se, automaticamente, da função de Presidente do Conselho de Recursos Tributários.

O Conselho de Recursos Tributários, órgão de instância superior do CONAT, é formado pelo Conselho Pleno e por duas Câmaras de Julgamento cada uma com 8 Conselheiros

e igual número de suplentes os quais, de forma paritária, representam a Fazenda Estadual e os Contribuintes.

Os Conselheiros representantes da Fazenda Estadual são servidores integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização – TAF e os Conselheiros representantes dos contribuintes são indicados pelas Federações da Indústria, da Agricultura e das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará. Junto a cada câmara de Julgamento existe a figura do representante do Estado, o Procurador do Estado, indicado pelo Procurador Geral do Estado.

Além do Conselho de Recursos Tributários que é formado pelo conselho pleno e pelas câmaras de julgamento, compõem ainda a estrutura do CONAT: Célula de Julgamento de 1ª Instância, Célula de Perícias e Diligências, Célula de Consultoria e Planejamento, Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário e a Célula de Apoio Logístico. Toda esta estrutura tem funcionamento simultâneo e sequencial de forma a melhor atender o anseio da sociedade por decisões administrativas justas.

3.3 As infrações ao ICMS

O lançamento do crédito tributário de ofício, através do auto de infração, e em decorrência de uma fiscalização, para que seja válido, deve atender a diversos princípios constitucionais e administrativos, como já dito anteriormente. Dentre as exigências formais deve conter os dispositivos infringidos. Relativamente ao ICMS, no Estado do Ceará as infrações são faltas cometidas por inobservância a lei 12.670/96, alterada pela lei 13.418/2003, ao regulamento do ICMS decreto 24.569/97 e demais legislações referentes ao referido imposto. Portanto qualquer ação do contribuinte contrária aos ditames dessas normas legais será considerada infração e estará sujeita às penalidades preceituadas também nas referidas normas. As infrações são geralmente originadas por desconhecimento das regras impositivas, dificuldades para o cumprimento, vontade de não cumprir com as obrigações ou intenção de omitir receitas de fontes ilícitas.

É importante notar que a legislação prevê que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Na Lei 12.670/96 para os diversos tipos de infração têm-se as respectivas penalidades que estão previstas no art. 123 e incisos onde cada inciso refere-se a uma

modalidade de infração com as alíneas correspondendo às penalidades. São oito as modalidades de infração:

- i) Com relação ao recolhimento do imposto;
- ii) Com relação ao crédito do ICMS;
- iii) Relativamente à documentação e escrituração;
- iv) Relativamente a impressos e documentos fiscais;
- v) Relativamente aos livros fiscais;
- vi) Faltas relativas a apresentação de informações econômico-fiscais;
- vii) Faltas relativas ao uso irregular de equipamento de uso fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados;
- viii) Outras faltas.

A lavratura do auto de infração pode acarretar ao infrator o pagamento do imposto devido e/ou multa. Para o cálculo das multas são tomados por base o valor do ICMS, o valor da operação ou prestação, o valor do faturamento do estabelecimento e o valor da UFIRCE (Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará), conforme Art. 876 do Decreto 24.569 de 31.07.199, o Regulamento do ICMS.

3.4 Tipos de julgamentos

Os processos que se desdobram dentro do Contencioso Administrativo Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, quando da impugnação ao auto de infração, podem seguir por fluxos diferentes conforme seja o tipo de julgamento e os recursos possíveis de aplicação a cada caso. De acordo com a análise dos julgadores as decisões podem ser: procedentes, parcial procedentes, improcedentes. Os processos especiais de restituição que também são julgados pelo CONAT, podem ter resultado como deferido ou indeferido.

Os resultados dos julgamentos são procedentes quando totalmente favoráveis à Fazenda Estadual e parcial procedente quando as decisões são contrárias, em parte, à Fazenda Estadual por reduzirem de qualquer forma o crédito tributário. São improcedentes os julgamentos contrários, no todo, à Fazenda Estadual quando declarada a nulidade ou extinção do processo tributário.

Os casos de nulidade de auto de infração são, possivelmente, os que maiores desgastes causam para a atividade de fiscalização, pois denunciam contra a qualidade do trabalho da auditoria, na medida em que, ocasionam a perda da arrecadação e o prejuízo proveniente da invalidação do trabalho do auditor. Destaca-se a gravidade da situação de

anulação dos autos de infração, pelo fato de existir, na legislação estadual, previsão de abertura de sindicância para apuração da responsabilidade funcional quando os atos forem anulados por desídia, abuso de autoridade ou manifesta inobservância das normas legais. Por isto se reveste de grande importância o exame das hipóteses de nulidades previstas no processo administrativo Tributário Estadual.

De acordo com a previsão da lei 12.732/97, são absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais. Autoridade incompetente, de acordo com o decreto 25.468/99 em seu Art.53, é aquela que a legislação não confere atribuições para a prática do ato e autoridade impedida é aquela que esteja afastada das funções ou cargo, não possua autorização para a prática do ato, pratique ato extemporâneo ou com vedação legal.

Os casos de julgamentos de processo extinto também estão previstos na Lei 12.732/97. O processo pode ser extinto sem julgamento do mérito quando a autoridade julgadora acolher a alegação de coisa julgada, quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual, pela decadência, pela remissão, pela anistia quando o crédito tributário se referir apenas a multa e pelo pagamento. Com julgamento do mérito quando confirmada em última instância a decisão absolutória de primeiro grau, objeto de recurso de ofício, com o pagamento quando confirmado em última instância a decisão parcialmente condenatória de primeiro grau objeto de recurso de ofício.

O conhecimento prévio das atividades de fiscalização e de julgamento dentro da SEFAZ-CE, é a tarefa inicial para a avaliação dos serviços prestados por esse órgão da administração pública estadual.

4 BANCO DE DADOS

Para a elaboração deste trabalho foram colhidos os dados na Sefaz-Ce, provenientes do setor de fiscalização e do órgão de julgamento administrativo. O banco de dados do trabalho propriamente dito foi formado pela junção do banco de dados do setor de fiscalização da SEFAZ-CE que contém todos os autos de infração lavrados no período, com o banco de dados do CONAT da SEFAZ-CE que apresenta, para os mesmos autos de infração do banco de dados da fiscalização, o resultado do julgamento administrativo.

O banco de dados do setor de fiscalização nos foi disponibilizado no formato ACCESS² contendo 229658 registros com informações dos autos de infração lavrados de 1995 a 2010 contendo as variáveis: número do auto, ano, valor principal, valor da multa, valor total, status do pagamento, descrição do código do status do pagamento, código setorial, descrição do código setorial, código de infração, descrição do código de infração, conforme disposto na tabela 1. Foi necessário excluir deste banco de dados os registros que continham alguma inconsistência ou dados ignorados que poderiam afetar a análise final. Foram excluídos os registros cujo ano do auto de infração não iniciava com o ano da lavratura do auto de infração e os que continham na coluna “infração” a descrição “auto de infração pendente de regularização no CONAT”. Excluídos também os dados dos autos de infração em que os códigos de infração eram formados por valores menores do que 500, uma vez que o formato mais recente dos códigos de infração tem a numeração de 500 a 982.

Tabela 1 – Variáveis do banco de dados da fiscalização

Variável(var)	Descrição	Observações
Num do auto	Número do auto de infração	Inicia com ano da autuação
Ano	Ano que o auto de infração foi lavrado	Ano da lavratura
Vlr principal	Valor principal – ICMS	Real UFIR
Vlr multa	Valor da multa	Real UFIR
Vlr total	Valor principal + valor multa	Real UFIR
ST	Código do status de pagamento	40,41,42,43,44,45,4,47,449,50,53,54,60

Continua

² Microsoft Access é um sistema de gerenciamento de banco de dados da Microsoft.

Tabela 1 – Variáveis do banco de dados da fiscalização

Variável(var)	Descrição	Observações
Descrição do status de pagamento	Descrição do status do pagamento	AI no prazo (40) AI em julgamento de 1ª instância (41) AI em julgamento de 2ª instância (42) AI em julgamento no Conselho (43) AI transitado em julgado (44) AI parcelado c/redução de 50% multa (45) AI parcelado c/redução de 30% da multa (46) AI parcelado c/redução de 20% (47) AI parcelado s/redução da multa (48) AI enviado para a dívida ativa (49) AI inscrito na dívida ativa (50) AI liquidado (53) AI Quitado (54) AI Cancelado (60)
Cod_setorial	Código da setorial	10311018 - Comunicação e energia 10311029 - Combustíveis 10313024 - Alimentos 10313035 – Bebidas 10313046 – Couros e Calçados 10313057 – Automotivos 10313068 – Têxtil 10313079 – Farmacêutico 10313080 – Químico
-Desc do Cod Setorial	Descrição do código da setorial	10311018 - Comunicação e energia 10311029 - Combustíveis 10313024 - Alimentos 10313035 – Bebidas 10313046 – Couros e Calçados 10313057 – Automotivos 10313068 – Têxtil 10313079 – Farmacêutico 10313080 – Químico
Cód Infração	Código da infração	Conforme lista anexa
Descrição do código de infração	Descrição do código de infração	Conforme lista anexa

Fonte: Elaborada pela autora com dados da SEFAZ-CE.

O banco de dados proveniente do CONAT, no formato de planilha EXCEL³ continha 37523 registros com as variáveis: auto (nr. do auto de infração, processo (nr. do processo no CONAT), código da infração, descrição da infração, ano do último julgamento,

³ O Microsoft Office Excel é um editor de planilhas (Folhas de Cálculo) produzido pela Microsoft para computadores que utilizam o sistema operacional Microsoft.

ICMS origem, multa origem, moeda original, ICMS julgamento, multa julgamento, moeda julgamento, resultado do julgamento, número de ordem de tramitação, número de ordem de informação, status pagamento, valor atualizado, atualizado em (data da atualização do valor), conforme apresentado na tabela 2.

Tabela 2 – Variáveis do banco de dados do CONAT

Variável(var)	Descrição	Observações
Auto	Número do auto de infração	Nr. Iniciado com o ano da autuação
Processo	Número do processo no CONAT	Iniciado por : 1-proc.auto de infração 2 – proc. de restituição
Cod Infração	Código de infração	numero
Dsc infração	Descrição da infração	Descrição do código
Ano ult julg	Ano do último julgamento	Ano
ICMS orig	Valor do ICMS original no auto de infração	Real UFIR
Multa orig	Valor da multa original do auto de infração	Real UFIR
Moeda origem	Moeda da época da autuação	Real UFIR Vazios (improcedentes, nulos, extintos)
ICMS julgamento	Valor do ICMS após o julgamento	Real UFIR
Multa Julgamento	Valor da multa do julgamento	Real UFIR
Moeda Julgamento	Moeda do julgamento	Real UIR
Num. ordem tramitação	ordem de tramitação células do conat	2 a 25
Num. ordem informação	Num da inform. na tramitação	1 a 18
Status pagamento	Situação do pagamento do auto de infração	Quitado Parcelado Vazio(nulo, extinto)
Valor atualizado	Valor atualizado para cobrança	Valor atualizado até a data do campo “atualizado em”
Atualizado em	Data da atualização do valor	data

Fonte: Elaborada pela autora com dados da SEFAZ-CE.

O banco de dados da base CONAT apresentou algumas inconsistências que foram excluídas, pois poderiam distorcer a análise final. Foram excluídos os registros que na coluna “infrações” apresentavam código 999 – auto de infração pendente de regularização no CONAT e os que apresentavam como código da infração numeração menor do que 500, pois se referiam a dados muito antigos e inconsistentes. Foram deletados os dados dos autos com o número não

iniciado pelo ano da autuação. Também foram excluídos registros cujas moedas não eram o real ou ufrice (unidade fiscal de referência do Estado do Ceará) e as que tinham valores em ufrice foram transformados para real na variável “valor do ICMS após julgamento” e na variável “valor da multa após julgamento” tomando o valor da ufrice do ano original. Foram criadas as colunas Origem do AI dividida em “1” quando originário da fiscalização de empresas e “2” quando originário da fiscalização de trânsito de mercadoria e com processo de restituição, esta classificação tem como base o número do processo no CONAT. Foi acrescentada a coluna “Instância”, sendo designado o número “1” para 1ª instância, “2” para 2ª instância e “3” para o pleno. Outra variável acrescentada foi a “resultado do julgamento” com a designação de “1” para deferido, “2” para deferido em parte, “3” para indeferido, “4” para procedente, “5” para procedente em parte, “6” para improcedente, “7” para extinto e “8” para nulo. Foi criada uma coluna “percentual mantido de ICMS” com a relação percentual entre valor do ICMS do julgamento e valor original e outra “percentual mantido da multa” com a relação “valor da multa do julgamento” e valor da multa original. Foi gerada também a coluna “CONAT” com a designação 1 para os registros provenientes do banco de dados do CONAT. Restaram 29178 registros.

Observou-se que após a exclusão dos registros como relatado acima, restaram registros de autos de infração lavrados a partir de 1998, concluindo-se assim, que as inconsistências dos bancos de dados referiam-se a períodos mais antigos, entre 1998 e 1995.

No sistema Access as duas tabelas foram agrupadas criando uma consulta⁴ “fiscalização x conat” tendo como intersecção o número do auto de infração.

Todas as infrações dos autos de infração contidas nas planilhas foram organizadas em 8 grandes grupos separadas pela semelhança das infrações e conforme a penalidade prevista na lei estadual 12.670/96, da seguinte forma: grupo I - Com relação ao recolhimento do imposto, grupo II- Com relação ao crédito do ICMS, grupo III - Relativamente à documentação e escrituração, grupo IV - Relativamente a impressos e documentos fiscais, grupo V- Relativamente aos livros fiscais, grupo VI - Faltas relativas a apresentação de informações econômico-fiscais, grupo VII - Faltas relativas ao uso irregular de equipamento de uso fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados, grupo VIII - Outras faltas.

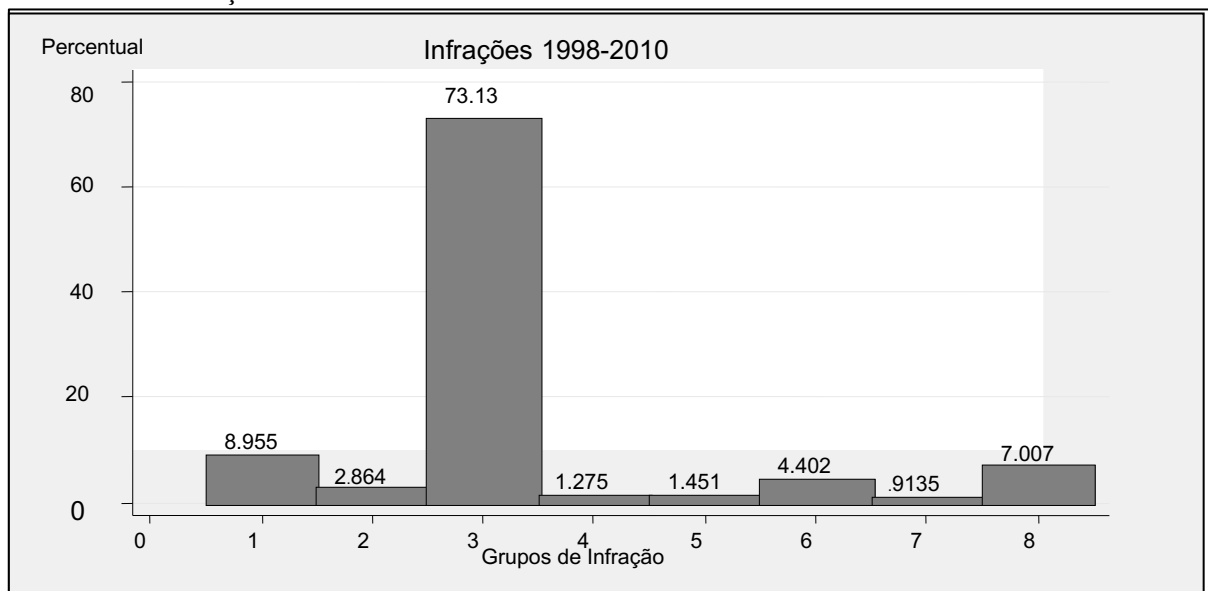
Foi criada uma coluna auxiliar com os setores de fiscalização da SEFAZ-CE classificados como: 1- Comunicação e Energia, 2 - Combustíveis, 3 - Alimentos, 4 – Bebidas, 5 - Couro e Calçados, 6 - Automotivo, 7 - Textil, 8 – Farmacêutico e 9 – Químico.

⁴ No sistema Access “Consulta” é o objeto que seleciona registros e campos armazenados nas tabelas. É uma pesquisa num conjunto particular de dados.

Os dados organizados foram transferidos para o programa Stata⁵ que permite fazer análises estatísticas mais sofisticadas. As primeiras análises deste estudo foram verificadas através de gráficos considerando os grupos de infrações e suas frequências, onde se verificou o comportamento no período 1998-2010 e com cortes no tempo de 1998-2004 e de 2005 a 2010.

No gráfico 1, tem-se uma avaliação geral do período com relação ao tipo de infrações mais frequentes nas autuações. Observa-se o predomínio das autuações do grupo 3 - relativamente a documentação e escrituração que envolve as operações e prestações sem emissão de documento fiscal ou com documentos inidôneos, enquanto a com menor frequência são do grupo 7- relativamente ao uso irregular de equipamento de uso fiscal.

Gráfico 1 – Infrações 1998-2010

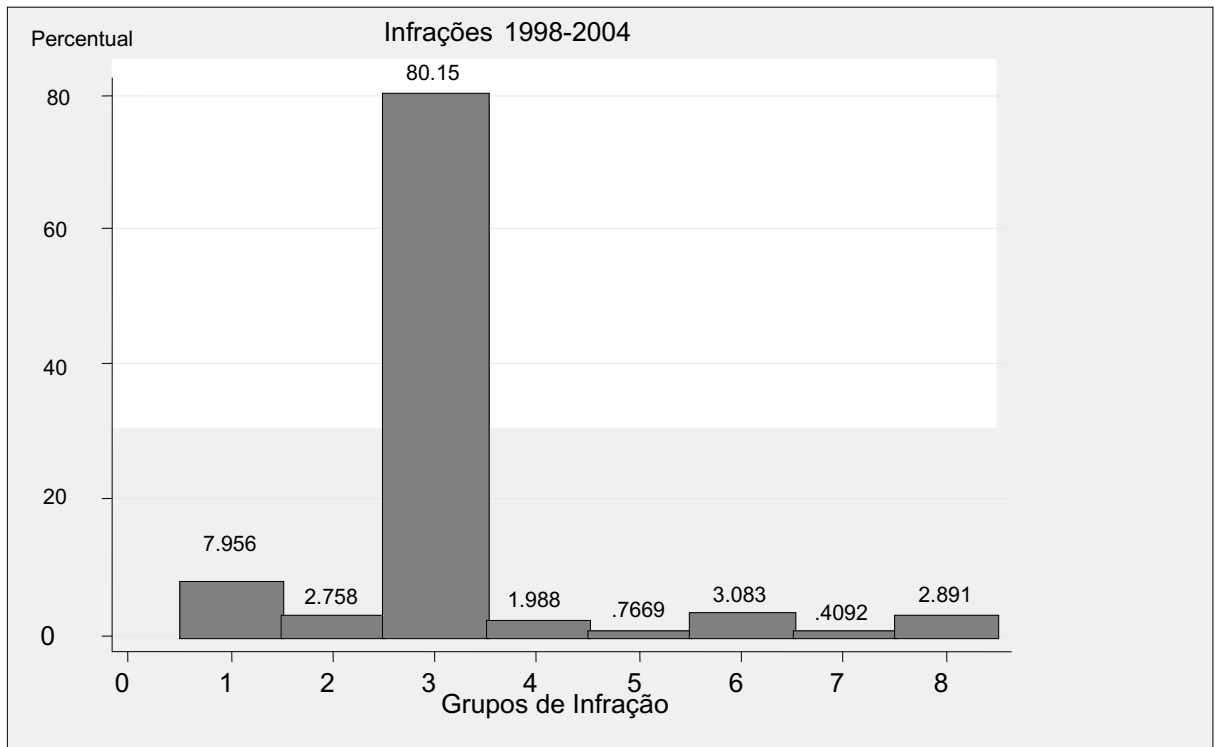


Fonte: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ-CE.

No gráfico 2, o período avaliado foi tomado com um corte temporal de 1998 a 2004 observando-se um domínio ainda maior das infrações do grupo 3 – relativamente a documentação e escrituração, neste período, praticamente só se autuava por falta de documento fiscal ou falhas no mesmo, documentos inidôneos. As infrações do grupo 7- relativamente ao uso irregular de equipamento de uso fiscal praticamente não existiam devido ao pouco uso de equipamento emissor de cupom fiscal neste período. A frequência das infrações do grupo 8 – outras faltas, fica bastante diminuída neste período 1998 a 2004 em comparação com o período total (1998-2010), significando que houve um crescimento das autuações deste tipo de infração após 2004.

⁵ Stata é um programa de estatística, usado geralmente para análise econométrica.

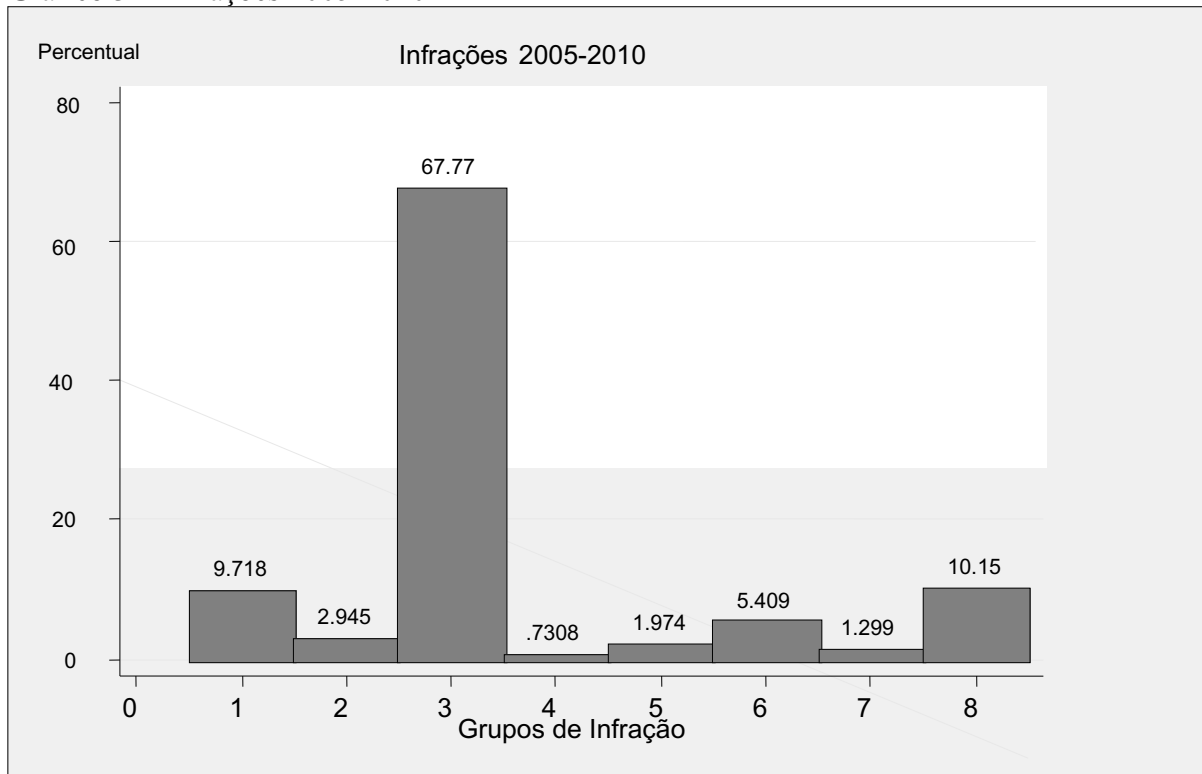
Gráfico 2 – Infrações 1998-2004



Fonte: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ – CE.

Avaliando o gráfico 3, onde o corte temporal vai de 2005 a 2010 visualiza-se um decréscimo bem acentuado das infrações do grupo 3 - relativamente a documentação e escrituração, e o crescimento em todos os outros grupos de infrações, sendo mais acentuado o crescimento nas infrações do grupo 8 - outras infrações, o que pode significar a busca de aprimoramento e ou a diversificação do leque de conhecimentos. Contudo, ainda são os problemas relativos à falta de emissão de documento fiscal e suas consequências que tem o maior número de autos de infração lavrados.

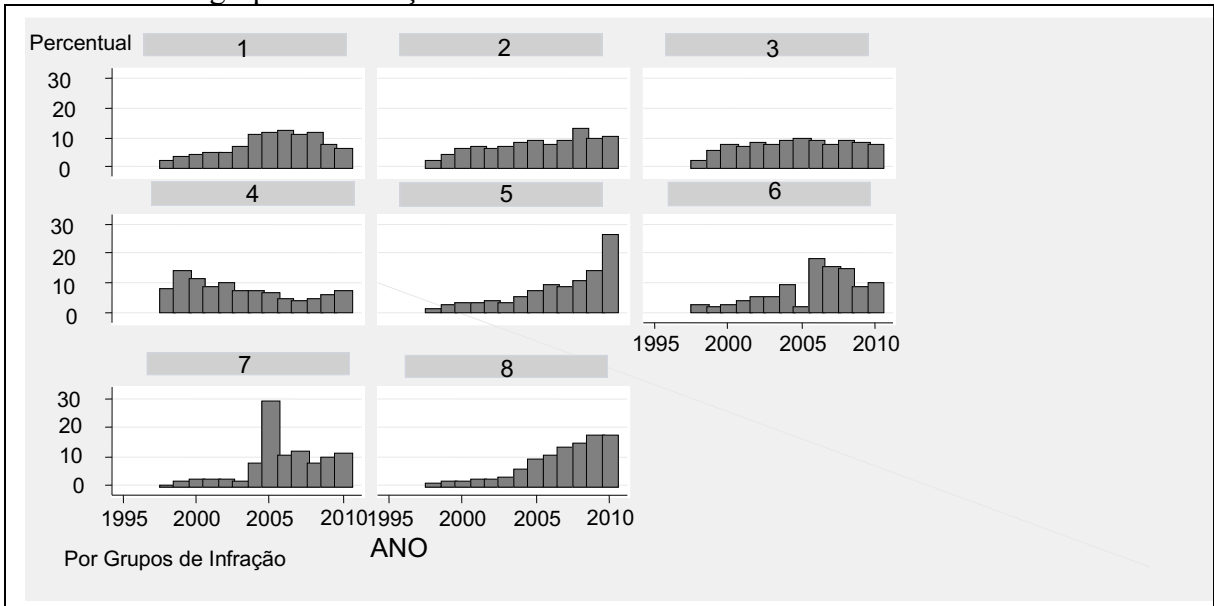
Gráfico 3 – Infrações 2005-2010



Fonte: Elaborado pela autora.

Avaliando o gráfico por grupos de infrações (gráfico 4), vê-se a frequência de autuações por grupos de infrações e pode-se considerar que todos os grupos tiveram crescimento no decorrer do período. As infrações dos grupos 1- com relação ao recolhimento do ICMS, grupo 2- com relação ao crédito do ICMS, grupo 3 – relativamente a documentação e escrituração e grupo 4- relativamente a impressos e documentos fiscais, têm crescimento pouco significativo, merecendo destaque as infrações dos grupos 5 – relativamente aos livros fiscais que tiveram o pico de crescimento no ano de 2010 e as do grupo 7 - relativamente ao uso irregular de equipamento de uso fiscal que teve o pico em 2005, para esta situação pode-se justificar pela ocorrência, neste ano, do “Projeto ECF, plano de ação que intensificou a fiscalização dos equipamentos de ECF com ações fiscais específicas para fiscalização desses equipamentos e a intensificação da obrigatoriedade do uso. O crescimento sempre constante das infrações do grupo 8- outras infrações, que envolve infrações como o embarço à fiscalização, passaram a ser muito utilizadas pela auditoria. Vale destacar que a lei 12.670/96 foi significativamente alterada pela lei 13.418 de 30 de 12 de 2003 que modificou a grande maioria das penalidades previstas no art. 123 e incisos.

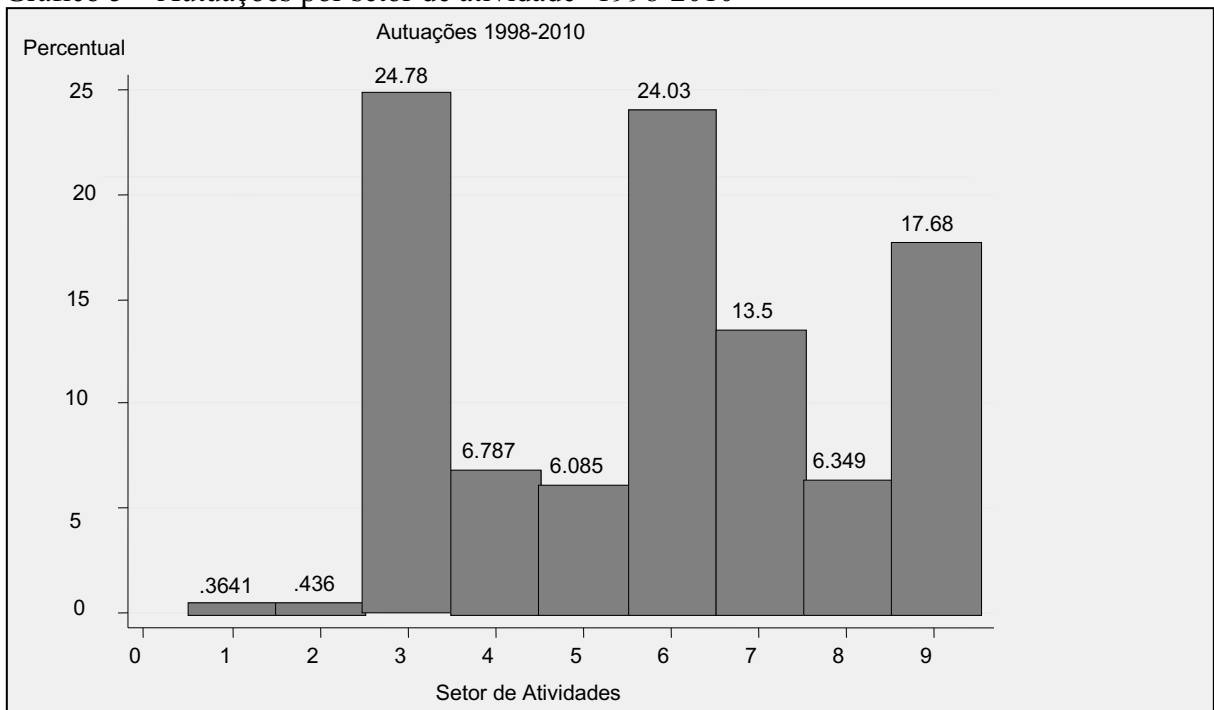
Gráfico 4 – Por grupos de Infração



Fonte: Elaborado pela autora.

Outra avaliação preliminar refere-se à frequência das autuações por setor de atividade. Vê-se pelo gráfico 5 que no período entre 1998 e 2010 os setores de atividade econômica que mais autuaram foram os setores 3 – alimentos e 6 – automotivo. O de menor frequência de autuação é o setor 1 – comunicação e energia o que pode ser explicado pela especificidade das atividades e o menor número de empresas nesses setores.

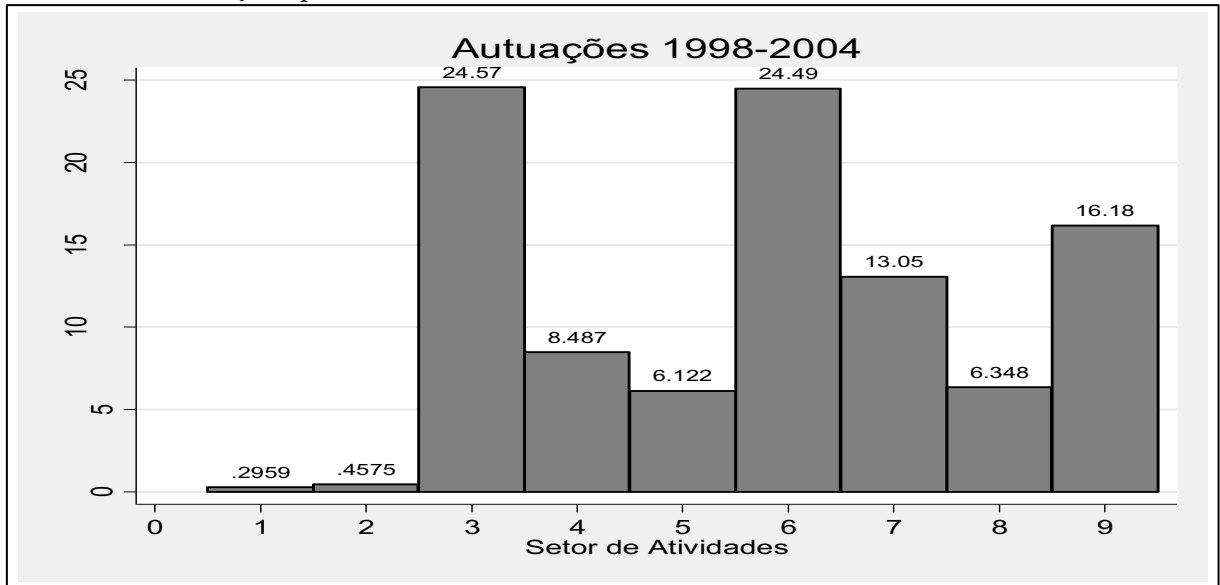
Gráfico 5 – Autuações por setor de atividade -1998-2010



Fonte: elaborado pela autora com dados da SEFAZ-CE.

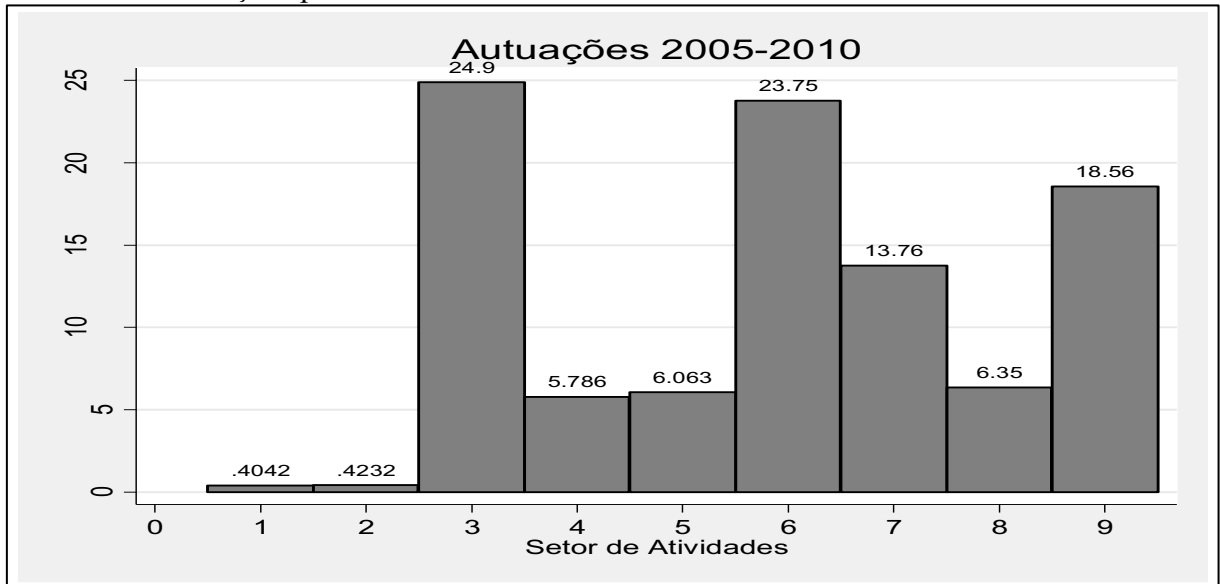
Nos gráficos seguintes, 6 e 7, para a relação do gráfico 5, tomou-se um corte temporal para avaliação do comportamento no decorrer do período. Nenhuma grande alteração foi observada em nenhum dos dois períodos, 1998 a 2004 e 2005 a 2010.

Gráfico 6 – Autuações por setor 1998-2004



Fonte: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ-CE.

Gráfico 7 – Autuações por setor 1998-2004

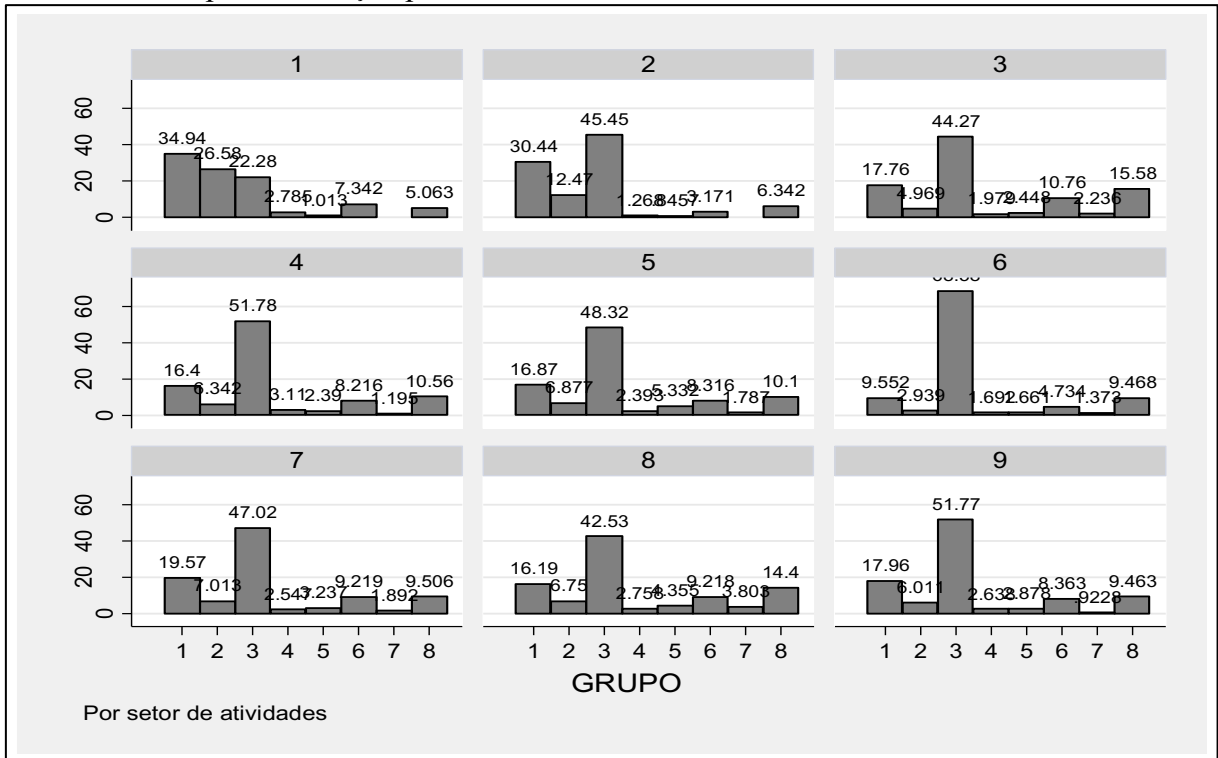


Fonte: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ-CE.

O gráfico 8 apresenta, por setor de atividade, a frequência de cada um dos grupos de infrações. As infrações do grupo 3 são as que têm maior frequência independentemente do setor de atividade, apenas nas atividades do setor 1 - Energia e Comunicação, ela é ultrapassada pelas infrações do grupo 1 – relativamente ao recolhimento do imposto. No setor de atividade

1 e 2 as infrações do grupo 7 - relativamente ao uso irregular do equipamento de uso fiscal, não são utilizadas, enquanto que os outros tipos de infrações têm desempenho semelhante em todos os setores de atividades econômica.

Gráfico 8 – Grupo de autuação por setor 1998-2004



Fonte: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ-CE.

Destas avaliações preliminares ainda são apresentadas, nos apêndices, demonstrativos da performance dos julgamentos ocorridos no CONAT.

No apêndice - A está apresentada, por grupo de infração, a relação entre os autos de infração lançados e os autos de infração impugnados. Com base nestes dados foi criada a tabela 3, onde é utilizado o termo “Índice de litigiosidade”, para determinar a relação percentual entre os autos de infração impugnados e os lançados.

Obteve-se como resultado que o índice de litigiosidade do total dos autos de infração é de 14,05%, o que significa dizer que do total de autos de infração lavrados no período, 14,05% foram impugnados.

Observa-se ainda que, para o grupo de infração do grupo 3 – relativamente a documentação e escrituração, o índice de litigiosidade é o menor (7,92%), apesar de ser, como mostrado anteriormente o grupo de infração com maior número de autuação. Isto demonstra que as autuações deste tipo são as que oferecem pouca possibilidade de defesa ao contribuinte

pois tratam-se de infrações que envolvem a falta de emissão de documentos fiscais ou emissão de documento fiscal inidôneo.

O maior índice de litigiosidade refere-se às infrações do grupo 6 – faltas relativas a apresentação de informações econômico-fiscais.

Tabela 3 – Índice de litigiosidade por grupo de infração

GRUPO	LANÇADOS	IMPUGNADOS	ÍNDICE DE LITIGIOSIDADE (%)
1	18499	5633	30,45
2	5917	1544	26,09
3	151071	11970	7,92
4	2634	664	25,21
5	2998	509	16,98
6	9093	5703	62,72
7	1887	459	24,32
8	14475	2533	17,50
TOTAL	206574	29015	14,05

Fonte: Elaborada pela autora com dados da SEFAZ-CE.

Verifica-se no segundo demonstrativo do mesmo apêndice, que dos 29015 autos de infração que foram impugnados, 20099 foram julgados em 1ª Instância, 8800 em 2ª Instância e apenas 116 foram para julgamento no conselho pleno. Em seguida temos a tabela 3 que apresenta o resultado dos processos que foram para julgamento. A leitura que se tem, permite algumas observações: 18807 processos tiveram resultado procedente em 1ª Instância – 4, contudo este resultado ainda não é definitivo podendo ainda ser recorrido em 2ª Instância e no pleno. Consideramos como definitivos os julgamentos com resultado extinto -7 e nulo – 8, que somam 2459 ou seja, 8,5% dos autos de infração julgados foram considerados nulos e extintos.

No apêndice B tem-se que, independentemente da origem do auto de infração: 1- empresa, 2- trânsito com restituição, a parcela cujo julgamento chega ao conselho pleno é muito pequena. Como também, independentemente da origem, as infrações do grupo 3- relativamente a documentos e escrituração, é a mais frequente.

Confrontando os dados de Instância por Resultados (apêndice C), verifica-se que 15686 processos foram julgados procedentes em 1ª Instância, fato que se dá muito por falta de apresentação das provas pela defesa quando da impugnação nesta instância. Já no pleno as decisões são pela parcial procedência ou improcedência. A 2ª instância é que mais apresenta a decisão de processos nulos.

No demonstrativo resultado por grupo de infrações (apêndice D) observa-se que as infrações do grupo – 3 são as que predominam para todos os resultados, dada a grande quantidade de autos de infração lavrados com este tipo de infração.

No confronto, Resultado x Setor de Atividade, apêndice E, vê-se que os setores de atividade 3 e 6 também predominam nos resultados dos julgamentos precedente e nulos.

5 METODOLOGIA E RESULTADOS

Para demonstrar a qualidade dos créditos tributários lançados de ofício foram utilizadas duas regressões logísticas. A regressão logística é uma técnica estatística que tem como objetivo, produzir a partir de um conjunto de observações, um modelo que permita a predição de valores tomados por uma variável categórica, frequentemente binária, a partir de uma série de variáveis explicativas contínuas e/ou binárias. Neste trabalho a base de dados inteira, FISCALIZAÇÃO mais CONAT, foi usada para avaliar a litigiosidade, onde pode ser verificada a probabilidade de haver ou não impugnação ao auto de infração dadas as suas características. No outro modelo de regressão logística foi utilizada somente a base de dados do CONAT para analisar os resultados dos julgamentos, de acordo com as características do Auto de Infração.

5.1 Análise da litigiosidade

Como se tratam de dados categóricos a metodologia utilizada foi a regressão logística, que analisa dados distribuídos binomialmente da forma:

$$Y_i \sim B(p_i, n_i), \text{ for } i = 1, \dots, m,$$

Onde os números de ensaios n_i são conhecidos e as probabilidades de êxito p_i são desconhecidas. Os logits das probabilidades binomiais desconhecidas são modelados como uma função linear dos X_i .

$$\text{logit}(p_i) = \ln \left(\frac{p_i}{1 - p_i} \right) = \beta_0 + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}.$$

O modelo tem uma formulação equivalente dada por:

$$p_i = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i})}}.$$

Para a análise da litigiosidade, utilizando a base de dados completa (Fiscalização x Conat), foi considerada como variável dependente a “CONAT” que assumirá valor 1 se houver impugnação e 0 se não houver impugnação. As variáveis independentes são: ano, valor total (vr. do crédito), setor (setores de atividade econômica = 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9) e fazendo a regressão para cada grupo (grupos de infração = 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8), gerando o modelo, e

considerando que o conjunto de variáveis explicativas possam informar sobre a probabilidade de impugnação.

Para interpretação e análise dos resultados serão realizados teste de hipóteses como descrito abaixo:

- $H_0; \beta=0$ a variável X não exerce influência na variável dependente
- $H_1; \beta \neq 0$ a variável X exerce influência na variável dependente

Se, por exemplo, analisando para o grupo 4 (relativamente a impressos e documentos fiscais), setor 1 (comunicação e energia), valor total de 100.000, no ano de 2010 teremos, de acordo com os dados da tabela 4 – Modelo de regressão para o grupo 4 de infrações a probabilidade de haver impugnação é o resultado da equação:

$$p = \frac{1}{1 + e^{-(-80,60+0,04x2010+100.000x1,91x10^{-7}+2,1)}} = 0,92$$

Tabela 4 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 4

Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	.0392501	.0122233	3.21	0.001	.0152928	.0632074
vlr total	.91e-07	8.18e-08	2.33	0.020	3.04e-08	3.51e-07
setor1	2.101733	.6505549	3.23	0.001	.8266686	3.376797
setor2	.372634	1.12236	0.33	0.740	-1.827151	2.572419
setor3	1.076584	.2545581	4.23	0.000	.5776594	1.575509
setor4	.8612126	.2808101	3.07	0.002	.310835	1.41159
setor5	.8661409	.2981166	2.91	0.004	.2818431	1.450439
setor6	.9428285	.2583518	3.65	0.000	.4364683	1.449189
setor7	.8358784	.263519	3.17	0.002	.3193906	1.352366
setor8	.7215935	.2924059	2.47	0.014	.1484884	.294699
setor9	.9081764	.2557185	3.55	0.000	.4069774	1.409375
cons	-80.60434	24.4524	-3.30	0.001	-128.5302	-32.67851

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Foram gerados 8 modelos um para cada grupo de infração. Analisando cada modelo gerado, observa-se que:

1. Para o grupo 1 de infrações, de acordo com os dados da tabela 5, temos:

Tabela 5 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 1

Número de obs = 1899						
LR chi2(11) = 629.5						
Prob > chi2 = 0.0000						
Log likelihood = -11055.276						
Pseudo R2 = 0.0277						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.0671463	.0053682	-12.51	0.000	-.0776677	-.0566249
vlr total	1.62e-09	3.98e-09	0.41	0.684	-6.18e-09	9.41e-09

Continua

Tabela 5 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 1

Número de obs = 1899 LR chi2(11) = 629.5 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -11055.276 Pseudo R2 = 0.0277						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
setor1	1.679595	.21065	7.97	0.000	1.266728	2.092461
setor2	1.953112	.1987028	9.83	0.000	1.563661	2.342562
setor3	1.57812	.1048441	15.05	0.000	1.372629	1.783611
setor4	1.731232	.1168479	14.82	0.000	1.502215	1.96025
setor5	1.908099	.1182677	16.13	0.000	1.676298	2.139899
setor6	1.926401	.1081977	17.80	0.000	1.714337	2.138464
setor7	1.758479	.1082542	16.24	0.000	1.546304	1.970653
setor8	1.441423	.1210446	11.91	0.000	1.20418	1.678666
setor9	1.406128	.1076382	13.06	0.000	1.195161	1.617096
cons	132.224	10.75167	12.30	0.000	111.1511	153.296

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Para as infrações do grupo 1 - com relação ao recolhimento do ICMS, o modelo acima revela que ao nível de significância de 5% a probabilidade de haver impugnação do auto de infração vem diminuindo ao longo do tempo (1998 a 2010), o que pode significar que este tipo de infração tem atingido um nível de qualidade que inibe o contribuinte a entrar com defesa.

A variável “valor” não se mostrou significativa para o modelo. Para todos os setores existe a possibilidade de influenciar positivamente na probabilidade de impugnação dos autos, sendo o setor 3 (alimentos) o que apresenta menor coeficiente, significando uma menor probabilidade de impugnação para este setor e infração.

2. Para o grupo 2 de infrações de acordo com os dados da tabela 6, temos:

Tabela 6 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 2

Número de obs = 5917 LR chi2(11) = 148.70 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -3322.2492 Pseudo R2 = 0.0219						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.0610554	.0088425	-6.90	0.000	-.0783863	-.0437244
vlr total	2.62e-07	5.41e-08	4.84	0.684	1.56e-07	3.68e-07
setor1	.7986209	.3658058	2.18	0.029	.0816548	1.515587
setor2	.8399322	.4108782	2.04	0.041	.0346257	1.645239
setor3	.9903118	.2941503	3.37	0.001	.4137878	1.566836
setor4	.8900272	.3047844	2.92	0.003	.2926608	1.487394
setor5	.9241109	.3061417	3.02	0.003	.3240842	1.524138
setor6	.8577112	.2992568	2.87	0.004	.2711786	1.444244
setor7	.7805932	.2965284	2.63	0.008	.1994082	1.361778

Continua

Tabela 6 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 2

Número de obs = 5917 LR chi2(11) = 148.70 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -3322.2492 Pseudo R2 = 0.0219						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
setor8	.7039218	.3074308	2.29	0.022	.1013685	1.306475
setor9	.3016757	.2987818	1.01	0.313	-.2839258	.8872772
cons	120.5723	17.68885	6.82	0.000	85.90282	155.2418

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Para as infrações do grupo 2 (com relação ao crédito do ICMS), também se verifica a tendência de diminuir a possibilidade de impugnação no decorrer do tempo.

O valor total apresenta significância apesar do coeficiente ser de pequeno valor, apresenta-se positivo demonstrado que a probabilidade de impugnação cresce com o montante do crédito.

3. Para o grupo 3 de infrações de acordo com os dados da tabela 7, temos

Tabela 7 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 3

Número de obs = 151071 LR chi2(11) = 5244.59 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -39208.539, Pseudo R2 = 0.0627						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.0772367	.0028695	-26.92	0.000	-.0828608	-.0716126
vlr total	4.19e-07	3.73e-08	11.24	0.000	3.46e-07	4.92e-07
setor1	2.021849	.2571166	7.86	0.000	1.51791	2.525788
setor2	1.529791	.1815223	8.43	0.000	1.174014	1.885569
setor3	1.546859	.0289018	53.52	0.000	1.490212	1.603505
setor4	1.27547	.0488678	26.10	0.000	1.179691	1.371249
setor5	1.530388	.049752	30.76	0.000	1.432876	1.6279
setor6	1.079812	.0284901	37.90	0.000	1.023973	1.135652
setor7	1.296185	.0383371	33.81	0.000	1.221046	1.371324
setor8	1.25631	.0559878	22.44	0.000	1.146576	1.366044
setor9	.8941685	.0377815	23.67	0.000	.8201181	.968219
cons	151.7219	5.749199	26.39	0.000	140.4537	162.9902

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Analisando o modelo da litigiosidade referente ao grupo 3 (relativamente à documentação e a escrituração), observa-se que todos os coeficientes são significativos para o nível de confiança de 5%, o que significa dizer que a propensão a impugnação é influenciada por todas as variáveis, vale ressaltar que é o grupo com maior quantidade de observações. A variável “setor 9” apresenta o menor coeficiente entre os setores, valor influenciado

provavelmente, pela pouca quantidade de autuações no setor de economia Químicos para este tipo de infração.

4. Para o grupo 4 de infrações de acordo com os dados da tabela 8, temos:

Tabela 8 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 4

LR chi2(11) = 52.13 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0175						
Log likelihood = -1461.1379						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	.0392501	.0122233	3.21	0.001	.0152928	.0632074
vlr total	1.91e-07	8.18e-08	2.33	0.020	3.04e-08	3.51e-07
setor1	2.101733	.6505549	3.23	0.001	.8266686	3.376797
setor2	.372634	1.12236	0.33	0.740	-1.827151	2.572419
setor3	1.076584	.2545581	4.23	0.000	.5776594	1.575509
setor4	.8612126	.2808101	3.07	0.002	.310835	1.41159
setor5	.8661409	.2981166	2.91	0.004	.2818431	1.450439
setor6	.9428285	.2583518	3.65	0.000	.4364683	1.449189
setor7	.8358784	.263519	3.17	0.002	.3193906	1.352366
setor8	.7215935	.2924059	2.47	0.014	.1484884	1.294699
setor9	.9081764	.2557185	3.55	0.000	.4069774	1.409375
cons	-80.60434	24.4524	-3.30	0.001	-128.5302	32.67851

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

A análise deste modelo de regressão da litigiosidade, para o grupo 4 (relativamente a impressos e documentos fiscais), vê-se que apenas o setor 2 (combustíveis) não é significativo, pois este setor de atividade apresenta um baixo nível de autuações. A influência dos outros setores é mais ou menos equivalente.

5. Para o grupo 5 de infrações de acordo com os dados da tabela 9, temos:

Tabela 9 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 5

Número de obs = 2990 LR chi2(9) = 180.50 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0662						
Log likelihood = -1273.9604						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.1699674	.0147284	-11.54	0.000	-.1988345	-.1411004
vlr total	1.48e-06	7.24e-07	2.04	0.041	5.69e-08	2.89e-06
setor3	.9356667	.3746481	2.50	0.013	.20137	1.669963
setor4	.8916291	.3994303	2.23	0.026	.1087601	1.674498
setor5	.3666913	.3973203	0.92	0.356	-.4120421	1.145425
setor6	.8064568	.3789473	2.13	0.033	.0637338	1.54918
setor7	.659231	.3796467	1.74	0.082	-.0848628	1.403325
setor8	.0566378	.4041363	0.14	0.889	-.7354547	.8487303
setor9	.2130595	.3844164	0.55	0.579	-.5403827	.9665017
cons	338.7684	29.45417	11.50	0.000	281.0393	396.4975

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Analisando o modelo para o grupo 5 – relativamente aos livros fiscais, são significativos os setores 1,2,3,4,6,7,9, significando que apesar do número de observações ser, relativamente pequeno, poucos autos de infração são lavrados com este grupo de infrações, estes coeficientes influenciam para a probabilidade de impugnação.

6. Para o grupo 6 de infrações de acordo com os dados da tabela 10, temos:

Tabela 10 – Estimação do Modelo logit - Litiosidade – grupo 6

Número de obs = 9093 LR chi2(11) = 109.56 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0091						
Log likelihood = -5950.5703						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	.0053423	.0076432	0.70	0.485	-.0096381	.0203227
vlr total	-9.82e-06	3.74e-06	-2.63	0.009	-.0000171	-2.50e-06
setor1	.0118467	.4238472	0.03	0.978	-.8188787	.842572
setor2	.244807	.5522787	0.44	0.658	-.8376394	1.327253
setor3	1.230741	.1704518	7.22	0.000	.896662	1.564821
setor4	1.295851	.1847416	7.01	0.000	.9337641	1.657938
setor5	1.229546	.18732	6.56	0.000	.8624057	1.596687
setor6	.9972357	.174773	5.71	0.000	.6546869	1.339784
setor7	1.194804	.1750546	6.83	0.000	.8517035	1.537905
setor8	1.152543	.1838218	6.27	0.000	.7922587	1.512827
setor9	1.343571	.1723075	7.80	0.000	1.005854	1.681287
cons	-11.33689	15.2842	-0.74	0.458	-41.29338	18.6196

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Para o grupo 6 de infrações - faltas relativas à apresentação de informações econômico-fiscais, o modelo apresenta-se com a variável “ano” não significativa, o valor total é significativo apesar do coeficiente ser de pequeno valor e os setores 3 a 9 também explicam a propensão à impugnação. Este tipo de infração não é frequentemente usada para os setores 1 (comunicação e energia) e 2 (combustíveis).

7. Para o grupo 7 de infrações de acordo com os dados da tabela 11, temos:

Tabela 11 – Estimação do Modelo logit - Litiosidade – grupo 7

Número de obs = 1887 LR chi2(9) = 122.70 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0586						
Log likelihood = -985.53567						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.2063267	.0214706	-9.61	0.000	-.2484084	-.1642451
vlr total	1.04e-06	2.62e-07	3.97	0.000	5.27e-07	1.56e-06
setor3	1.066253	1.12743	0.95	0.344	-1.143469	3.275975
setor4	1.083483	1.150185	0.94	0.346	-1.170839	3.337804

Continua

Tabela 11 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 7

Número de obs = 1887 LR chi2(9) = 122.70 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -985.53567 Pseudo R2 = 0.0586						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
setor5	1.596605	1.140428	1.40	0.162	-0.6385921	3.831803
setor6	1.232987	1.129763	1.09	0.275	-0.981307	3.447282
setor7	1.20891	1.130976	1.07	0.285	-1.007763	3.425583
setor8	1.511071	1.131056	1.34	0.182	-0.7057567	3.727899
setor9	1.027033	1.140084	0.90	0.368	-1.207492	3.261557
cons	411.4145	42.98156	9.57	0.000	327.1722	495.6569

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

O modelo para o grupo 7 - relativamente ao uso irregular de equipamentos de uso fiscal, demonstra que os setores de atividades não são significativos para explicar a probabilidade de impugnação, sendo este influenciado apenas pelo ano de forma negativa e pelo valor de forma positiva. A regressão apresentou apenas 1887 observações.

8. Para o grupo 8 de infrações, de acordo com os dados da tabela 12, temos:

Tabela 12 – Estimação do Modelo logit - Litigiosidade – grupo 8

Número de obs = 14475 LR chi2(11) = 1543.63 Prob > chi2 = 0.0000 Log likelihood = -5940.4337 Pseudo R2 = 0.1150						
Conat	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	-.248232	.0078007	-31.82	0.000	-.2635212	-.2329429
vlr total	5.44e-09	1.40e-08	0.39	0.697	-2.19e-08	3.28e-08
setor1	2.025428	.5541305	3.66	0.000	.9393517	3.111503
setor2	2.544465	.4322652	5.89	0.000	1.697241	3.391689
setor3	2.072977	.1247033	16.62	0.000	1.828563	2.317391
setor4	1.903582	.1497462	12.71	0.000	1.610085	2.19708
setor5	2.224884	.1506575	14.77	0.000	1.9296	2.520167
setor6	1.91464	.1299592	14.73	0.000	1.659924	2.169355
setor7	2.192075	.1358934	16.13	0.000	1.925729	2.458421
setor8	1.670333	.1505555	11.09	0.000	1.37525	1.965417
setor9	1.827059	.1338374	13.65	0.000	1.564743	2.089376
cons	494.6396	15.63568	31.64	0.000	463.9942	525.285

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

No modelo para o grupo de infrações 8 – outras faltas, o “valor total” é não significativo. A probabilidade de impugnação tende a diminuir com o passar dos anos e todos os setores influenciam positivamente esta probabilidade.

5.2 Análise da qualidade dos créditos impugnados

O outro grupo de análises, também com o modelo de regressão logit, explicada acima para a litigiosidade, foi utilizada a base de dados do CONAT para analisar os resultados dos julgamentos de acordo com a instâncias e a origem do auto de infração, para verificar a qualidade dos créditos impugnados. Esta análise foi dividida em duas outras: análise do mérito e análise das nulidades.

5.2.1 Análise do mérito

A análise do mérito consiste em verificar no resultado dos julgamentos a probabilidade de haver resultado procedente ou improcedente. Admitindo os resultados favoráveis à fazenda estadual como procedentes, neste modelo a variável dependente é “procedente”. Esta é uma variável *dummy* que assume valor zero se improcedente e 1 se procedente. Para esta análise considerou-se “procedente” igual a zero, se os resultados dos julgamentos forem: deferido (1), deferido em parte (2), improcedente (5) ou procedente em parte (6). A variável “procedente” assumirá valor 1 se os resultados dos julgamentos forem: indeferido (3) ou procedente (4). As variáveis independentes são: ano, valor total, grupo 1 a 8, setor 1 a 9 e agrupados por instância 1, 2, 3. A análise da 3ª instância foi descartada por apresentar apenas 67 observações. Analisando cada um dos modelos de regressão temos que a probabilidade de procedência do auto de infração, agrupada por instância, de acordo com as variáveis explicativas será:

1. Para a 1ª Instância de acordo com a tabela 13:

Tabela 13 – Modelo logit - procedência 1ª Instância

Log likelihood = -8448.8366		Número de obs = 19225				LR chi2(18) = 1346.65	
		Prob > chi2 = 0.0000				Pseudo R2 = 0.0738	
Procedente	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]		
ano	-.0719218	.0088411	-8.13	0.000	-.0892501	-.0545935	
vlr total	.0000342	2.10e-06	16.28	0.000	.0000301	.0000383	
setor1	.0237681	.5843255	0.04	0.968	-1.121489	1.169025	
setor2	-.3353546	.4506697	-0.74	0.457	-1.218651	.5479419	
setor3	.2537147	.070898	3.58	0.000	.1147573	.3926722	
setor4	.1195856	.0974394	1.23	0.220	-.0713921	.3105633	
setor5	.4450223	.1040667	4.28	0.000	.2410553	.6489892	
setor6	.1824007	.0708817	2.57	0.010	.0434751	.3213264	

Continua

Tabela 13 – Modelo logit - procedência 1ª Instância

Número de obs = 19225 LR chi2(18) = 1346.65 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0738						
Log likelihood = -8448.8366						
Procedente	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
setor7	.2913213	.079593	3.66	0.000	.1353218	.4473207
setor8	.3308334	.1037529	3.19	0.001	.1274815	.5341853
setor9	.4096213	.0799447	5.12	0.000	.2529325	.5663101
grupo1	.0540584	.231159	0.23	0.815	-.3990049	.5071216
grupo2	.5864526	.251909	2.33	0.020	.0927201	1.080185
grupo3	-.0445371	.2306761	-0.19	0.847	-.496654	.4075798
grupo4	.5740671	.2700798	2.13	0.034	.0447204	1.103414
grupo5	.0516973	.2573269	0.20	0.841	-.452654	.5560487
grupo6	.4676545	.2307372	2.03	0.043	.0154178	.9198911
grupo8	1.162913	.2434933	4.78	0.000	.6856753	1.640152
cons	144.9133	17.72091	8.18	0.000	110.1809	179.6456

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

A probabilidade do resultado do julgamento no CONAT ser procedente na 1ª Instância tende a decrescer com o passar dos anos. Vê-se que o valor total tem influência positiva o que significa que quanto maior o valor maior a probabilidade do resultado do julgamento ser procedente na 1ª Instância. Os setores de atividade 3 (alimentos), 5(couros e calçados, 7 (têxtil), 8 (farmacêutico), 9 (químico) têm sinal positivo significando que a procedência aumenta para estes setores. O nível de procedência também aumenta para os grupos de infração 2 (c/relação ao crédito do ICMS), 4 (relativamente a impressos e documentos fiscais), 6 (faltas relativas à apresentação de informações) e 8 (outras faltas).

2. Para a 2ª instância de acordo com a tabela 14:

Tabela 14 – Modelo logit - procedência 2ª Instância

Número de obs = 7239 LR chi2(18) = 269.51 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0272						
Log likelihood = -4810.9813						
Procedente	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	.0562789	.0121743	4.62	0.000	.0324178	.0801401
vlr total	5.40e-08	2.76e-08	1.96	0.050	-9.06e-11	1.08e-07
setor1	.0568186	.2468037	0.23	0.818	-.4269077	.5405448
setor2	-.1780534	.2490639	-0.71	0.475	-.6662097	.3101029
setor3	-.6733751	.0786618	-8.56	0.000	-.8275495	-.5192007
setor4	-.4466862	.1135413	-3.93	0.000	-.6692231	-.2241494
setor5	-.8695768	.1193012	-7.29	0.000	-1.103403	-.6357509
setor6	-.5160905	.0779626	-6.62	0.000	-.6688943	-.3632866

Continua

Tabela 14 – Modelo logit - procedência 2ª Instância

Log likelihood = -4810.9813		Número de obs = 7239			
		LR chi2(18) = 269.51			
		Prob > chi2 = 0.0000			
		Pseudo R2 = 0.0272			
Procedente	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]
setor7	-1.010135	.1039384	-9.72	0.000	-1.213851 - .8064198
setor8	-.8516087	.135543	-6.28	0.000	-1.117268 - .5859493
setor9	-.8490977	.10072	-8.43	0.000	-1.046505 - .6516901
grupo1	-.5415778	.2386981	-2.27	0.023	-1.009417 - .0737382
grupo2	-.2343801	.2480639	-0.94	0.345	-.7205764 .2518162
grupo3	-.4756908	.2363533	-2.01	0.044	-.9389347 -.0124469
grupo4	-1.089925	.3085106	-3.53	0.000	-1.694595 -.4852558
grupo6	-.7558046	.2548626	-2.97	0.003	-1.255326 -.256283
grupo7	-.0845006	.2903811	-0.29	0.771	-.6536371 .4846358
grupo8	-.3326969	.2475289	-1.34	0.179	-.8178447 .1524508
cons	-112.1012	24.41365	-4.59	0.000	-159.9511 -64.25133

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Para a 2ª Instância, a probabilidade de o julgamento ter resultado procedente varia positivamente com o ano da autuação, denotando que como passar dos anos os resultados na 2ª Instância tem uma tendência favorável à SEFAZ. Analisando com relação aos setores de atividade observa-se que os setores 1 e 2 são não significativos para o resultado procedente enquanto que os outros setores influenciam negativamente a probabilidade do resultado procedente.

5.2.2 Análise de nulidades

A análise de nulidades foi considerada isoladamente por se tratar de um tipo de julgamento que causa prejuízos a administração pública que vão além da perda do crédito, pois comprometem sobremaneira a qualidade dos serviços da auditoria, além do desgaste de relacionamento dentro dos órgãos da instituição.

Para esta modelagem será determinada a probabilidade dos resultados dos julgamentos serem “nulo”. A variável “nulo” é a variável dependente, que assumirá valor zero se o resultado do julgamento for diferente de 8 (nulo) e valor 1 se o resultado for 8 (nulo). O modelo é agrupado por Instâncias (1,2,3) e as variáveis explicativas são: ano, valor total, setor (1,2,3,4,5,6,7,8,9) e grupo (1,2,3,4,5,6,7,8), os resultados obtidos estão expressos nas tabelas abaixo. A análise da 3ª Instância foi descartada dada a pequena quantidade de observações.

Fazendo uma análise geral para as duas tabelas (15 e 16) podemos destacar que: a variável explicativa “valor total” tem influência contrária para as instâncias de julgamento (1ª e 2ª), apresentando efeito negativo para a 1ª instância e positivo para a 2ª instância, podendo significar que na 2ª instância exista uma análise mais apurada dos motivos das nulidades e que na 1ª instância, exista um certo receio de se anular autos de infração de valores mais elevados. Para as duas instâncias o ano tem efeito positivo sobre o resultado, podendo demonstrar maior segurança dos julgadores com o passar dos anos.

Os setores 3, 4, 8 e 9 têm parâmetros estatisticamente significantes para a análise da probabilidade de julgamento nulo na 1ª instância, já para a 2ª instância apenas o setor 1 e 2 são insignificantes. Com relação aos grupos de infrações, observa-se que a maioria dos grupos não tem significância para o modelo, ao nível de significância de 0,05 nas duas instâncias.

Tabela 15 – Modelo logit - nulo 1ª Instância

Número de obs = 20066						
LR chi2(17) = 820.62						
Prob > chi2 = 0.0000						
Log likelihood = -2890.5758			Pseudo R2 = 0.1243			
Nulo	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
ano	.079437	.0181394	4.38	0.000	.0438844	.1149896
vlr total	-.0000748	7.76e-06	-9.65	0.000	-.0000901	-.0000596
setor2	.4854778	1.032521	0.47	0.638	-1.538225	2.509181
setor3	.3882454	.1446206	2.68	0.007	.1047943	.6716966
setor4	.6193717	.1864767	3.32	0.001	.253884	.9848594
setor5	.3581861	.2000762	1.79	0.073	-.0339559	.7503282
setor6	.1782897	.1469632	1.21	0.225	-.1097528	.4663322
setor7	.1664031	.1673385	0.99	0.320	-.1615743	.4943804
setor8	.4324154	.1929757	2.24	0.025	.05419	.8106409
setor9	.3662517	.1610449	2.27	0.023	.0506095	.6818938
grupo1	.1687563	.3078802	0.55	0.584	-.4346778	.7721904
grupo2	-.11496	.3793235	-0.30	0.762	-.8584203	.6285004
grupo3	.7511524	.3050688	2.46	0.014	.1532285	1.349076
grupo4	.2619089	.4020049	0.65	0.515	-.5260062	1.049824
grupo6	-.2826413	.3068102	-0.92	0.357	-.8839783	.3186956
grupo7	3.625976	.3240689	11.19	0.000	2.990812	4.261139
grupo8	.5359216	.3159304	1.70	0.090	-.0832906	1.155134
cons	-162.778	36.3712	-4.48	0.000	-234.0642	-91.49171

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

Tabela 16 – Modelo logit - nulo 2ª Instância

Número de obs = 8800 LR chi2(18) = 282.84 Prob > chi2 = 0.0000 Pseudo R2 = 0.0408 Log likelihood = -3328.4386						
Nulo	Coef.	Std. Err.	z	P> z 	[95% Conf. Interval]	
ano	.1642883	.0165089	9.95	0.000	.1319315	.1966451
vlr total	5.02e-08	2.35e-08	2.14	0.033	4.16e-09	9.62e-08
setor1	-.3734038	.4857184	-0.77	0.442	-1.325394	.5785867
setor2	.5271359	.3684049	1.43	0.152	-.1949244	1.249196
setor3	1.1192	.1102127	10.15	0.000	.903187	1.335213
setor4	.7064827	.1667812	4.24	0.000	.3795975	1.033368
setor5	1.195664	.1482417	8.07	0.000	.9051159	1.486213
setor6	.7057205	.1181463	5.97	0.000	.474158	.937283
setor7	1.088518	.1322001	8.23	0.000	.82941	1.347625
setor8	1.222535	.1626194	7.52	0.000	.9038065	1.541263
setor9	.8584449	.1390644	6.17	0.000	.5858837	1.131006
grupo1	-.1013944	.2074483	-0.49	0.625	-.5079855	.3051968
grupo2	-.6525633	.2394901	-2.72	0.006	-1.121955	-.1831714
grupo3	.1057575	.2020314	0.52	0.601	-.2902168	.5017317
grupo4	.4886596	.2705698	1.81	0.071	-.0416475	1.018967
grupo5	-.2003663	.3516392	-0.57	0.569	-.8895666	.4888339
grupo6	-1.066943	.2594829	-4.11	0.000	-1.57552	-.5583662
grupo8	-.2732388	.2245598	-1.22	0.224	-.7133679	.1668904
cons	-331.9126	33.11645	-10.02	0.000	-396.8196	-267.0055

Fonte: Resultados obtidos através do programa STATA.

6 CONCLUSÕES

A abordagem principal deste trabalho era determinar empiricamente a qualidade do crédito tributário lançado de ofício na SEFAZ-CE, considerando que para tanto o auto de infração atendesse a todas as exigências da legislação na sua elaboração, como também atendesse aos princípios basilares que regem o procedimento administrativo e os princípios constitucionais e do direito tributário. Desta forma não haveria espaço para instalação da relação contenciosa, a impugnação.

Para este estudo foram utilizados dados obtidos junto à SEFAZ-CE, do período de 1998 a 2010, que apresentam todos os autos de infração lavrados e suas características de origem, atividade econômica, tipo de infração, ano da lavratura, valores de imposto e multa e dados com os autos de infração que são levados à defesa junto ao Contencioso administrativo.

Através do modelo de regressão logit foram feitas três regressões, uma para determinar a litigiosidade, outra para determinar o mérito de qualidade de precedente ou improcedente e outro para verificar a nulidade. Os resultados obtidos para a litigiosidade determinam que, para os vários grupos de infração, existe uma tendência a diminuir a litigiosidade com o correr dos anos o que pode significar uma melhoria ou um aprimoramento na elaboração dos autos. Com relação à característica “valor total” está demonstrado que, a tendência a litigiosidade apesar de não sofre influência muito grande e tende a crescer quando aumenta o valor, todavia, chama atenção as infrações do grupo 6 (faltas rel. a apresentação de informações econômico-fiscais) em que a litigiosidade é reduzida com o valor, caso que deva ser analisado em outra oportunidade. A influência dos setores para a determinação da litigiosidade é quase que constante para todos os grupos de infração. Não é possível avaliar a influência dos setores na litigiosidade para grupo 7 de infrações (com relação ao uso do ecf) pois nenhum tem parâmetro significativo ou a influência dos setores é zero.

Acredita-se que, com relação ao resultado precedente dos julgamentos, quanto maior a probabilidade de procedência melhor a qualidade dos autos de infração julgados, levando em consideração o interesse da fazenda estadual. A análise da procedência, em cada instância de julgamento, denota que com o passar dos anos a probabilidade de procedência vem diminuindo para os julgamentos da 1ª instância, isto significa ponto negativo para a qualidade, pois era de se esperar que com a evolução cultural e tecnológica ocorrida, houvesse aprimoramento da atividade de auditoria. Observa-se que ocorre o contrário para o julgamento precedente na segunda instância. O valor total influencia positivamente na probabilidade de procedência do julgamento na 1ª instância o que pode indicar falha no julgamento e não

melhoria na fiscalização, questão que poderia ser dissecada em outros estudos. No geral os setores de atividades têm influência positiva para o resultado da probabilidade de procedência em todas as instâncias.

A análise preponderante com relação à nulidade é que esta tende a crescer com o passar dos anos. Levando em consideração que os casos de nulidades se prendem mais a questões formais e de legalidade dos atos, este resultado deve servir de alerta para a administração. A probabilidade de nulidade diminui com o valor do crédito na 1ª instância e cresce com o valor na 2ª instância. Esta é mais uma questão que merece análise aprofundada, pois não é esperado, a senso comum, que os casos de nulidade, sofram influência de valor, dada a especificidade do caso.

Assim, de forma bem ampla, verificou-se que a análise da qualidade dos autos de infração, da forma como foi proposta, comprova que as autuações têm pontos negativos e positivos pois sobrem influências diversas e nem sempre constantes, que envolvem muitos questionamentos.

REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL, **Código Tributário Nacional**. 1966. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Brasília: Senado, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21.ed. (revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 48/2005). São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINEZ, Manuel Perez. **Os procedimentos de auditoria fiscal do ICMS com a utilização da contabilidade: estudo de validade no âmbito da secretaria da fazenda do estado da Bahia**. 2004. Disponível em: http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao_manuel_perez.pdf. Acesso em: 24 jun. 2011.
- OLIVEIRA, Francisco Wildys de. **ICMS & processo fiscal**. 9. ed. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2005.
- PEIXOTO, Carlos H. **O processo administrativo tributário e o direcionamento da ação fiscal o campo do ICMS**. Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/artigos/2004/carloshpeixoto/procedimentoadmtributario.htm> em 25.06.2011. Acesso em: 10 jun. 2011.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- SANTOS, José Luis Sousa; SOUSA, SILVIO CHIAROT. **Qualidade em auditoria fiscal-contábil**. Disponível em: http://unieducar.org.br/biblioteca/monografia_jose_silvio.pdf 2001. Acesso em: 25 jun. 2011.

APÊNDICE A – LITIGIOSIDADE – PERFORMANCE DO JULGAMENTO

Litigiosidade/grupo

grupo	lançados	impugnados
1	18499	5633
2	5917	1544
3	151071	11970
4	2634	664
5	2998	509
6	9093	5703
7	1887	459
8	14475	2533
Total	206574	29015

Performance de julgamento:

Instância

instancia	ct_origem
1	20099
2	8800
3	116
Total	29015

Resultado

resultado	ct_ori~l
1	47
2	7
3	52
4	18807
5	4756
6	2887
7	476
8	1983
Total	29015

