



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA

CARLOS RAIMUNDO REBOUÇAS GONDIM

**ANÁLISE DAS PERÍCIAS FISCO-CONTÁBEIS NO ÂMBITO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA
2013

CARLOS RAIMUNDO REBOUÇAS GONDIM

**ANÁLISE DAS PERÍCIAS FISCO-CONTÁBEIS NO ÂMBITO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Econômicas.

Área de concentração: Economia do Setor Público

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar.

FORTALEZA

2013

CARLOS RAIMUNDO REBOUÇAS GONDIM

**ANÁLISE DAS PERÍCIAS FISCO-CONTÁBEIS NO ÂMBITO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público do Centro de Aperfeiçoamento em Economia da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia.

Aprovada em 24/01/2013.

BANCA EXAMINADORA

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

**Prof. Dr. Marcelo Lettieri Siqueira
Universidade Federal do Ceará (UFC)**

**Prof. Dr. Maurício Benegas
Universidade Federal do Ceará (UFC)**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que, pela sua graça divina, através da sua luz, deu-me força, coragem e determinação para realizar mais este sonho.

Aos meus queridos pais, Aldo Gondim (*in memoriam*) e Francisca Maria, pelo esforço constante no objetivo de minha formação, sempre participando e me estimulando a ir mais além.

À minha esposa, Eveline, pelo apoio incondicional na realização deste sonho e pela compreensão com o meu distanciamento.

Aos meus filhos, Caio Simeone, Maria Beatriz e Maria Eduarda, por serem minha inesgotável fonte de motivação.

Ao Professor Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar, grande mestre, que, com sabedoria, conduziu com inteligência, incentivo e paciência a orientação deste trabalho.

Aos Professores Dr. Marcelo Lettieri Siqueira e Dr. Maurício Benegas, pelas valorosas e pertinentes recomendações apresentadas no momento da qualificação desta dissertação.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, pela política de valorização e incentivo ao permanente aprimoramento e qualificação dos seus servidores.

Aos colegas de turma do Programa de Pós-Graduação em Economia do CAEN/UFC, pelo convívio amistoso, pelas trocas de experiências, pelos momentos em que compartilhamos nossas dúvidas e/ou certezas, desânimos e otimismo no processo de busca e elaboração de nossas produções científicas.

A todos os que colaboraram para a realização e finalização deste trabalho.

Habitue-se a ouvir a voz do seu coração.
É através dele que Deus fala conosco e
nos dá a força de que necessitamos para
seguirmos em frente, vencendo os
obstáculos que surgem na nossa estrada.

Irmã Dulce

RESUMO

O Estado, em busca da maximização da arrecadação do ICMS para cumprimento de sua missão institucional, potencializa ações de monitoramento e fiscalização dos contribuintes com o intuito de recuperar créditos tributários que ficaram à margem da arrecadação. O contraditório se instaura no momento em que o sujeito passivo, não concordando com a exigência fiscal, resiste a esta pretensão através de impugnação ou revelia. Neste estudo, foi utilizado o modelo de regressão logística binária, em que a variável resposta é dicotômica, e esta dicotomia é representada por realização de “perícia” ou “sem perícia”, com o objetivo de “estimar a probabilidade de pedido de perícias fisco-contábeis nos processos que transitaram em julgado no CONAT, no período de 2001 a 2011”. Os resultados apontam que a associação das variáveis explicativas: crédito tributário original, setores de atividades da fiscalização e grupos de penalidades comprovam aumento da probabilidade de pedidos de perícias na esfera administrativa.

Palavras-chave: perícia; crédito tributário; regressão logística.

ABSTRACT

The state seeking for the maximization of tax revenues of ICMS to comply its institutional mission leverages the monitoring actions and audits of taxpayers for the purpose of retrieval of tax credits that stayed out of the Levy. The contradictory is established at the time when the taxable person does not agree with the tax requirement resisting this claim through contest or default. In the present study the model of binary logistic regression, where the response variable is dichotomous, and this dichotomy was represented by realization of "inspection" or "Non-inspection", with the objective of "estimate the probability of request of treasure and accounting inspection on the processes that are res judicata at CONAT, in the period 2001-2011". The results indicate that the association of explanatory variables: the original tax credit, the inspection activities sectors and groups of penalties show increased likelihood of requests for inspection administratively.

Keywords: inspection; tax credits; logistic regression.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Perícias fisco-contábeis no período de 2001 a 2011.....	40
Gráfico 2 – Levantamento fiscal com produção ou não de prova material nos processos transitados em julgado no período de 2001 a 2011.....	41
Gráfico 3 – Realizações de perícias ou não nos processos transitados em julgado por setores de atividade econômica no período de 2001 a 2011.....	42
Gráfico 4 – Grupos de penalidades nos processos transitados em julgado com realização de perícia no período de 2002 a 2011.....	43
Gráfico 5 – Comparação entre processos com impugnação ou revelia no período de 2002 a 2011.....	43
Gráfico 6 – Comparação entre processos com recursos voluntários ou revelia no período de 2002 a 2011.....	44
Gráfico 7 - Comparação entre processos com recursos especiais/extraordinários no período de 2002 a 2011.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Estimação Regressão Logística na 1ª Instância.....	57
Tabela 2 -	Estimação Regressão Logística na 2ª Instância.....	58
Tabela 3 -	Variáveis do Banco de Dados.....	59
Tabela 4 -	Grupos de Penalidades de acordo com RICMS.....	64
Tabela 5 -	Núcleos de Fiscalização e Monitoramento da SEFAZ/CE.....	65

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAF	Controle de Ação Fiscal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CATRI	Coordenadoria de Administração Tributária
CEAPL	Célula de Apoio Logístico
CECOP	Célula de Consultoria e Planejamento
CEFIT	Célula de Fiscalização de Trânsito
CEJUL	Célula de Julgamento
CELAB	Célula de Laboratório Fiscal
CEMAS	Célula de Gestão Fiscal dos Macros-Segmentos Econômicos
CEPAF	Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal
CEPAC	Célula de Planejamento e Controle
CEPAI	Célula de Pesquisa e Análise Fiscal
CEPAT	Célula de Suporte ao Processo
CEPED	Célula de Perícias e Diligências
CEREF	Célula de Revisão Fiscal
CESEC	Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos
CESUT	Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior
CF/88	Constituição Federal 1988

CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
COREX	Coordenadoria da Execução Tributária
CPC	Código de Processo Civil
CRT	Conselho de Recursos Tributários
CTN	Código Tributário Nacional
DIEF	Declaração de Informações Econômicas Fiscais
DOE	Diário Oficial do Estado do Ceará
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
PAT	Processo Administrativo Tributário
RICMS	Regulamento ICMS
SEFAZ/CE	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
TAF	Tributação, Arrecadação e Fiscalização
UFIRCE	Unidade Fiscal de Referência do Ceará

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
2.	REVISÃO DE LITERATURA.....	17
3.	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	19
3.1.	Procedimentos de Fiscalização.....	22
3.2.	Fiscalização SEFAZ/CE.....	24
4.	PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	30
4.1.	Contencioso Administrativo Tributário.....	31
4.1.1.	Estrutura Organizacional da SEFAZ/CE.....	34
5.	BANCO DE DADOS, ANÁLISE PROSPECTIVA E ESPECIFICAÇÃO DO MODELO.....	38
5.1.	Banco de Dados.....	38
5.2.	Análise Prospectiva.....	40
5.3.	Modelo Econométrico.....	45
6.	RESULTADOS.....	46
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

INTRODUÇÃO

O Estado do Ceará necessita de recursos financeiros para cumprir sua missão de promover o custeio dos serviços públicos prestados à sociedade e para a realização de investimentos. As receitas correntes são recursos recebidos em função do poder de tributar, com o propósito ou a possibilidade de financiar suas despesas. Com efeito, o Estado deve planejar as políticas públicas que garantam tal desempenho da melhor forma possível através da realização das receitas tributárias, que correspondem à principal fonte de recursos, como também da recuperação de ofício dos créditos tributários que ficaram à margem da arrecadação.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará é o órgão da administração pública direta responsável pela tributação, fiscalização, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos inseridos no âmbito da competência estadual. Dentre esses tributos, o Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o de maior volume de arrecadação e a principal fonte de receita do governo.

O fisco faz uso de ferramentas de fiscalização para lançar de ofício e cobrar os tributos de competência do Estado, sem, todavia, esquecer os legítimos direitos do contribuinte de somente pagar o quanto efetivamente é devido. Desta feita, a lei estabelece que o crédito tributário seja constituído pelo lançamento, ação cuja competência privativa é da autoridade administrativa.

Com o objetivo de otimizar a arrecadação de ICMS, o agente do fisco receberá a determinação para fiscalização do contribuinte com base em seleção por desempenho econômico insatisfatório ou apuração de alguma denúncia definida no planejamento da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI). Acabado o processo de fiscalização, o agente do fisco emitirá termo de encerramento mencionando que não encontrou irregularidades no contribuinte ou aplicará um auto de infração constituindo o crédito tributário que julga ser devido. A partir do momento da lavratura do auto de infração, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do

crédito tributário ou impugná-lo, anexando provas e/ou requerendo a realização de perícia com o objetivo de reverter a cobrança do tributo.

O Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) atua no limite entre as garantias dadas ao litigante em processo administrativo (contraditório, ampla defesa e o devido processo legal – art. 5º, LIV e LV, da CF/88) e a exigência da observância do princípio da eficiência a que está submetida a administração pública (art. 37 da CF/88, com a redação dada pela EC 19/98).

As garantias submetidas ao princípio da reserva legal (Constituição Federal e Estadual, Leis) e a exigência de eficiência no processo administrativo traduzem-se pela necessidade da celeridade, simplicidade, economicidade, efetividade, produtividade (solução rápida do litígio, com observância do devido processo legal) e racionalização dos procedimentos.

O Processo Administrativo Tributário (PAT) decorre do dever do Estado de cumprir a lei. Ele é instaurado para dirimir os conflitos dentro do próprio corpo da administração tributária, funcionando como instrumento de autocontrole da legalidade. Com isso, preserva-se o direito de o contribuinte defender-se, caso seja autuado pela fiscalização, sem necessariamente ter que recorrer diretamente a ações no Judiciário. Em outras palavras, exigências contidas nos autos de infração ou documentos equivalentes podem ser impugnadas administrativamente pelos contribuintes ou responsáveis, na forma prescrita na legislação tributária que os regula, razão pela qual o pedido de perícia apresenta-se como um meio de produção de provas contra as pretensões do fisco.

Esta pesquisa busca demonstrar os lançamentos de créditos tributários efetuados através de autos de infração pelas unidades fiscalizadoras da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), que necessitam de conhecimentos especiais no âmbito do processo administrativo tributário para equacionamento das relações entre o fisco e os contribuintes, determinando o pedido de produção de provas periciais no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário.

Diante dos fatos, as perícias fisco-contábeis são solicitadas pelos julgadores, atendendo o princípio da verdade material, para clarear a ocorrência de fatos relevantes necessários à solução da lide. Nesse cenário, reveste-se o presente estudo de relevância quando observado o pequeno quantitativo de pesquisas realizadas acerca da temática abordada.

Como Objetivo Geral pretende-se estimar a probabilidade de pedido de perícias fisco-contábeis para julgamento dos processos constituídos por créditos tributários de ICMS lançados através de auto de infração, que transitaram definitivamente no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará no período de 2001/2011.

Especificamente será avaliada a eficácia da fiscalização do ICMS no levantamento real do crédito tributário através de auto de infração, bem como serão analisadas as perícias administrativas do Contencioso Administrativo Tributário, assim como a probabilidade de pedidos de perícias fisco-contábeis nos julgamentos, desvendando com isso um potencial para aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte na busca da justiça fiscal.

A população estudada nesta pesquisa foi composta da junção dos bancos de dados oriundos da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e do Contencioso Administrativo Tributário. Isso porque um tem os dados referentes às conclusões das fiscalizações expressos através dos autos de infrações e o outro, formado dos resultados dos julgamentos dos autos de infração que transitaram em julgado junto ao Contencioso Administrativo Tributário, no período de janeiro/2001 a dezembro/2011.

A probabilidade de pedidos de perícias fisco-contábeis no decorrer dos julgamentos no âmbito do CONAT será feita por meio de uma análise quantitativa do banco de dados formado para presente pesquisa. Essa análise quantitativa se dará por meio de uma regressão logística cuja variável dependente é o campo "PERÍCIA", que assumirá valor binário ("1" se houver perícia e "0" se não houver perícia), e tendo como variáveis explicativas os campos: total do crédito original, setores de atividades, grupos de penalidades e tipos de autos que gerarão o modelo proposto.

Portanto, o conjunto das variáveis explicativas fornecerá informações sobre a probabilidade de pedido de perícias fisco-contábeis nos resultados em definitivo dos julgamentos administrativos.

O modelo esquemático do trabalho consiste na disposição dos assuntos em seis capítulos, incluindo este primeiro capítulo, Introdução, que discute ainda o cerne da dissertação, os seus objetivos, descrição da metodologia utilizada na pesquisa, assim como a delimitação para desenvolvimento do trabalho.

O capítulo dois contém a Revisão de Literatura do tema, com ênfase na relação fisco/contribuinte e os resultados da pesquisa documental. Na sequência, nos capítulos 3 e 4, expõe-se o Referencial Teórico, em que é apresentado um contexto da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário. Ademais, são abordados os Aspectos Relevantes da Auditoria e Monitoramento Fiscal na SEFAZ/CE, Procedimentos de Fiscalização, Fiscalização no âmbito SEFAZ/CE e sobre o Contencioso Administrativo Tributário. O capítulo 5 trata da Metodologia Aplicada e da Descrição do Banco de Dados.

As Considerações Finais deste trabalho figuram no capítulo seis, no qual constam os resultados da pesquisa, as principais conclusões da análise e as sugestões para futuros estudos sobre o tema.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A relação fisco/contribuinte, que é concernente à fiscalização e que estabelece precedência do primeiro sobre o segundo, encontra-se explanada, sucintamente, nos artigos 194/200 do Código Tributário Nacional (CTN). O direito de fiscalizar nasce do direito do Estado de receber corretamente os valores relativos à cobrança pontual de impostos e de contribuições criadas pelo ordenamento jurídico para o custeio dos serviços e a realização de investimentos de que o mesmo deve dispor em prol da sociedade na consecução da gestão pública. O interesse público pode e deve ser resguardado, tendo o fisco o direito de realizar a fiscalização e o contribuinte o dever de a ela se submeter, mas tudo dentro dos parâmetros instituídos pelo ordenamento jurídico. Entretanto a relação fisco/contribuinte é de natureza conflitante, reclamando os contribuintes, basicamente, da incongruência existente entre a alta carga tributária e a insuficiência dos serviços públicos essenciais. O fisco, por sua vez, argumenta a existência de sonegadores e de práticas de evasão fiscal pelos contribuintes.

Martinez (2004) investigou a validade da reclamação dos créditos tributários de ICMS fundamentados na Contabilidade, tendo como fonte de dados os acórdãos de julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, no período de janeiro a dezembro de 2000, referentes aos processos administrativos fiscais da SEFAZ/BA. Os resultados obtidos na pesquisa documental apontam que, embora sendo a Contabilidade um importante meio de informação para o Governo, paradoxalmente, no universo pesquisado, sua utilização não corresponde ao caminho mais usual dos procedimentos fiscais, e que os créditos tributários reclamados ICMS com base na Contabilidade foram julgados procedentes em percentagem maior que a improcedência.

Lima (2011) analisou a qualidade dos autos de infração lavrados na SEFAZ/CE, através dos resultados dos julgamentos ocorridos no CONAT no período de 1998/2010. Para o estudo foi utilizado o banco de dados da SEFAZ/CE proveniente do setor de fiscalização em comparação com outro, proveniente do CONAT. Os resultados obtidos para a litigiosidade com os vários grupos de infração é que 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 de infração. Acredita-se que, com relação ao resultado procedente dos julgamentos, quanto maior a probabilidade de procedência melhor a qualidade dos autos de infração julgados. 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 prenderam mais a questões formais e de legalidade dos atos, este resultado deve servir de alerta para os setores de planejamento da SEFAZ/CE.

Queiroz (2004) utilizou em seu estudo o modelo de regressão logística binária, em que a variável resposta é dicotômica, e esta dicotomia foi representada por doador de sangue “soropositivo” ou “soronegativo” para a infecção pelo Vírus da Imunodeficiência Humana (HIV), com o objetivo de “estimar a associação de fatores de risco relacionados à infecção por HIV em doadores de sangue”. Utilizou-se para isso uma abordagem bayesiana para estimar essas medidas de risco. Inicialmente, comparou-se o resultado da abordagem clássica proveniente de um processo *stepwise backward*, cujo critério foi o da razão de verossimilhança como exclusão da variável do modelo, e o teste de Wald, como análise de cada parâmetro do modelo final, ambos no nível de significância de 0,05. Realizou-se uma aplicação com dados reais provenientes de um estudo transversal de 106.203 doadores de sangue de 1ª doação, aptos na triagem clínica no Hemocentro Recife da Fundação HEMOPE. Os resultados indicaram que as OR estimadas, vistos dois métodos, foram bastante próximas, apesar de o clássico utilizar o método de estimação por Máxima Verossimilhança e o bayesiano utilizar os métodos de Monte Carlo Cadeia de Markov (MCMC), que são métodos diferentes. Concluiu-se que os fatores, independentemente associados ao risco de infecção por HIV entre doadores de sangue no período, foram pela estimativa bayesiana: idade 18 a 28 anos (2,45) e 29 a 39 anos (2,79); escolaridade: analfabeto (8,17), ensino fundamental (3,31) e médio (3,29); Anti-Hbc positivo (1,95); sífilis positivo (3,14); residir na Região Metropolitana do Recife (RMR) (2,41) e tipo de doação voluntária (11,94). Finalmente, os critérios considerados de fragilidade quanto à associação a infecção por HIV em doadores de sangue são indivíduos com idade mais próxima ao limite mínimo para doação, com menor nível de escolaridade, que forem positivos para o anti-Hbc e Sífilis, residentes na RMR e cujo tipo de doação for a voluntária.

Akiama (2008), em seu trabalho, construiu um modelo com variáveis contábeis e cadastrais de grandes empresas, juntamente com variáveis macroeconômicas, para estimar a probabilidade de inadimplência (*default*) dessas empresas no Sistema Financeiro Nacional. Como ponto de partida, define-se o evento de *default* como sendo o atraso superior a 90 dias de parcela material da dívida de uma empresa, em relação a uma instituição financeira, e determina-se o percentual que representa o termo parcela material. A técnica estatística utilizada para a modelagem foi a regressão logística, e adotado um procedimento manual de seleção de variáveis, que apresentaram melhores resultados em termos de qualidade de ajuste se comparado com o procedimento *stepwise*. As variáveis métricas que compõem o modelo final referem-se a indicadores contábeis, índice de inflação, variação do produto interno bruto, tempo de relacionamento com a instituição e tamanho da empresa; sendo que nem todas apresentaram a associação esperada com a probabilidade de inadimplência, possivelmente em função de limitações existentes na base de dados e na metodologia utilizada. As variáveis categóricas que compõem o modelo se referem ao Estado da sede da empresa, seu controle acionário e seu setor econômico. Através de testes estatísticos, verifica-se que o modelo construído apresenta boa qualidade de ajuste aos dados observados, que é importante dado o foco na previsão, e razoável poder discriminante, que representa um bom resultado tendo em vista o baixo percentual existente de inadimplência (2,6%). Essa restrição também impossibilitou a validação externa do modelo.

Ora, discutir a reclamação administrativa do ICMS com a utilização da perícia fisco-contábil na busca da verdade material com certeza não se esgotará com este trabalho. De um todo, esta pesquisa representa um esforço no sentido de levar os estudiosos a reflexões sobre o assunto, induzindo os gestores a debate, principalmente aqueles vinculados à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, com vistas ao aprimoramento da relação fisco/contribuinte e conseqüentemente da busca da Justiça Fiscal.

3. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração Tributária, por estar inserida no contexto da Administração Pública, encontra-se umbilicalmente vinculada aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme *caput* do art. 37 da Constituição Federal/1988 (CF/88).

A competência originária é designada pela CF/88 que, ao conferir poderes aos entes federados para a criação dos respectivos tributos, assegura aos mesmos a administração do que é arrecadado, estabelecendo, contudo, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim, faz-se necessário o exame do disposto no art. 145, que diz:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

No entendimento de Machado (2003, p. 33):

“[...] no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

A tributação é o instrumento utilizado pelo Estado para obtenção de recursos que serão aplicados na execução dos serviços públicos essenciais, tais como educação, segurança e saúde. Diz Machado (2003, p. 30):

“[...] o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins”.

Embora a arrecadação seja um dos objetivos do Estado, a tributação pode interferir de múltiplas formas na economia, estimulando setores, incentivando

desenvolvimento econômico de regiões, promovendo a redistribuição de renda e protegendo a indústria nacional.

O lançamento tributário, sendo ato meramente declaratório, rege-se pela legislação vigente ao tempo do fato gerador da obrigação respectiva, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Existe o dever do sujeito passivo de prestar informações ao fisco sobre o montante do tributo a ser antecipado. Tais informações levam ao conhecimento da autoridade a apuração feita pelo contribuinte, abrindo assim ensejo para a homologação, tendo havido, ou não, o pagamento correspondente. Este fato obriga o fisco a movimentar-se, seja para recorrer a apuração feita pelo sujeito passivo e lançar possível diferença, seja para homologar a atividade de apuração, cobrar o tributo apurado e não recolhido.

A atividade de fiscalização é aquela desenvolvida exclusivamente pela autoridade administrativa que, agindo de forma plenamente, é responsável pelas diversas ações que norteiam a gestão de recursos públicos e a recuperação de créditos tributários ao erário. O art. 142 do CTN é bem claro em relação a quem é dado o direito de constituir crédito tributário:

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 o caso, propor aplicação de penalidade cabível.

No exercício da fiscalização, o princípio da competência está sendo respeitado quando o agente é capaz de praticar os atos para os quais fora designado. Deve, portanto, a administração fazendária zelar por este princípio e evitar a designação de agentes incapazes, tempestiva ou definitivamente, somente designando agentes plenamente capazes. O requisito de finalidade já está preenchido, uma vez que os objetivos da ação são recuperar o crédito tributário que deixou de ser apurado ou recolhido pelo contribuinte do imposto e inibir a prática de operações ilegais, posto ser a arrecadação de tributos uma prática de interesse público. O requisito da forma se resolve quando a cada ato é dada uma forma, através da legislação tributária específica. O requisito do motivo está indicado no ato

designatário das ações restritas e, quando não está expresso neste documento, corresponde ao desempenho insatisfatório medido a partir de índices econômico-financeiros.

O agente, uma vez munido de sua competência, pode exercer a ação fiscal sobre a universalidade dos sujeitos passivos da relação tributária, e exercê-la efetivamente sobre o universo de todos os bens e informações a eles relacionados, mesmo que estas informações estejam sobre a guarda de terceiros, e ainda que protegidos por uma norma inferior ao CTN.

Definida a competência tributária, os impostos e os contribuintes dos mesmos, caberá à Administração Tributária envidar esforços no sentido de gerenciar tais recursos, que pertencem à sociedade e em seu benefício devem ser aplicados. A Auditoria Fiscal pode ser definida como um processo que tem por objetivo verificar ou regular o cumprimento das obrigações tributárias praticadas pelos contribuintes, bem como apurar o crédito tributário lançado através da fiscalização, com o intuito de inibir a prática da sonegação.

A Auditoria Fiscal é, por seu turno, um dos diversos tipos de prática de Auditoria que se tem hoje. Martinez (2004) aponta que, no âmbito mundial, ao citar a Auditoria Fiscal, aborda as duas faces que a mesma alberga: aquela realizada por auditores independentes e outra, de responsabilidade de agentes públicos. Para Sá (1993 *apud* MARTINEZ, 2004, 48), “o objeto da Auditoria Fiscal é o de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei, em matéria tributária, basicamente”.

No âmbito da Administração Pública, a Auditoria Fiscal tem entre seus principais objetivos a recuperação de créditos tributários não declarados ou não recolhidos ao erário, oriundos da sonegação. A Auditoria Fiscal se deve valer de todos os meios de provas de que dispuser a seu alcance para apurar a propriedade dos registros contábeis e fiscais, mesmo que recorra a provas externas, fora da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeito em suas convicções.

3.1. Procedimentos de Fiscalização

O Procedimento Administrativo é um método que não resulta em lançamento de crédito tributário através de auto de infração, sendo efetivado sob as seguintes modalidades:

I – Diligência Administrativa: tem por finalidade atender demanda decorrente do fisco, do contribuinte ou de terceiro interessado, objetivando a coleta de dados, de documentos ou a elaboração de informação fiscal através do Termo de Intimação com prazo de 90 dias;

II – Monitoramento Fiscal: tem por objetivo o acompanhamento das obrigações tributárias, visando a apurar omissão de recolhimento e divergências nas informações econômico/financeira, sendo cobrado através do Termo de Notificação e dando ao contribuinte a espontaneidade no recolhimento de tributo, conforme o disposto no art. 3º do Decreto nº 29.978/2009.

O descumprimento de obrigações tributárias exigidas por meio dos procedimentos administrativos poderá ensejar a constituição do crédito tributário correspondente, quando for o caso, através de auditoria fiscal plena ou auditoria fiscal restrita, sem prejuízo da continuidade dos procedimentos administrativos (art. 9º, IN 20/2011).

Na atividade de fiscalização, o agente do fisco no exercício do controle da arrecadação de tributos receberá através do ato designatório a tarefa de levantar o crédito tributário e investigar infrações cometidas pelo contribuinte alvo da ação fiscal. Com a emissão do ato designatório, é gerado um relatório da pré-auditoria com os dados primários do contribuinte em todos os sistemas gerenciais do órgão de fiscalização, para que o agente do fisco possa realizar uma análise prévia do contribuinte a ser fiscalizado.

O objeto da ação fiscalizadora se distribui entre recuperar o crédito tributário e inibir a prática da sonegação, sendo que em uma mesma ação podemos

atingir os dois objetos. Verificada a infração, cujo crédito tributário não possa ser lançado por consequência desta restrição, deverá o agente do fisco formalizar a denúncia ao superior hierárquico a quem compete adotar as providências necessárias para tal verificação.

3.2. Fiscalização na SEFAZ/CE

A competência para a realização de fiscalização do ICMS pelos servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda é estabelecida pela Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, alterada pela Lei nº 13.418, de 30 de dezembro de 2003, com as atribuições previstas na Lei nº. 13.778, de 6 de junho de 2006. No art. 80 da referida lei, tem-se quem será responsável pela realização das fiscalizações:

Art. 80. A fiscalização do ICMS compete aos servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria da Fazenda, com as atribuições previstas na Lei nº 14.350, de 19 de maio de 2009.

Parágrafo único. Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento (CEARÁ, 1996).

A ação fiscal realizada pelos agentes do fisco é regida pela legislação tributária, com destaque para o Decreto nº. 24.569, de 31 de julho de 1997, que consolida e regulamenta a legislação do ICMS e dá outras providências, bem como fixa os poderes e os deveres dos agentes da Administração Fazendária. O referido decreto, alterado pelo Decreto nº 27.792, de 17 de maio de 2005, estabelece a organização pública estadual e os profissionais competentes para a realização de ações fiscais com operações sujeitas à legislação do ICMS. O art. 812 expõe esta determinação:

Art. 812. São competentes para promoverem ações fiscais os servidores do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização - TAF, da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, de conformidade com as atribuições previstas na Lei nº 14.350, de 19 de maio de 2009 (CEARÁ, 1997).

O monitoramento fiscal encontra-se focado em três pilares básicos: acompanhamento de empresas que têm maior representatividade na arrecadação

de ICMS do Estado do Ceará; cobrança das omissões de obrigações tributárias e; regularização das divergências detectadas nos cruzamentos de bases de dados dos sistemas gerenciais da SEFAZ/CE. Na fase de planejamento através de critérios técnicos definidos pela CATRI/CEPAC ou através de apuração de alguma denúncia, os contribuintes selecionados para serem monitorados são encaminhados para as unidades executoras responsáveis: CEMAS, CESUT, CEFIT, CESEC e CEXAT.

A auditoria fiscal tem um papel relevante na estrutura da SEFAZ/CE, pois, além de sua função arrecadatória por meio de suas várias atividades e de seus respectivos autos de infração, tem uma função inibidora em relação à sonegação fiscal. Desta forma, a auditoria fiscal funciona como uma especialização da auditoria como um todo.

O Decreto nº 24.388, de 28 de fevereiro de 1997, alterado pelo Decreto nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, define a atual estrutura organizacional da SEFAZ/CE, visando ao efetivo cumprimento de sua missão de captar recursos financeiros para atender às demandas da sociedade. A estrutura está distribuída em seis níveis: Superior; Gerência Superior; Órgãos de Assessoramento; Órgãos de Execução Pragmática; Órgãos de Execução Instrumental e Órgãos Setoriais de Execução.

Dentre os impostos de competência estadual, o ICMS é o de maior representatividade do ponto de vista de volume de arrecadação. Este é o motivo pelo qual os Estados destinam maior atenção às atividades de monitoramento e fiscalização dos seus contribuintes.

Os Órgãos de Execução Programática têm competência para exercer a atividade de Auditoria Fiscal, cujo objetivo é recuperar receitas tributárias por meio de fiscalizações específicas e também coibir a tentativa de ações fraudatórias ou de não recolher, diminuir o valor do recolhimento do imposto. A Auditoria Fiscal é parte nas seguintes unidades: Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC); Célula de Gestão Fiscal dos Macros-Segmentos Econômicos (CEMAS), compostos pelo Núcleo Setorial de Comunicação e Energia Elétrica e Núcleo Setorial de Combustível; Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior

(CESUT), composta pelo Núcleo de Controle do Comércio Exterior e Núcleo de Controle de Substituição Tributária de Convênios e Protocolos; Célula de Revisão Fiscal (CEREF) e Coordenadoria da Execução Tributária (COREX).

Na estrutura organizacional básica e setorial, a Célula de Auditoria Fiscal está vinculada à Coordenadoria de Administração Tributária, órgão de execução programática, sendo composta pelos seguintes núcleos: 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 o Núcleo Setorial de Produtos Químicos. Vinculados à Coordenadoria de Execução Tributária, mas fazendo parte da Auditoria Fiscal, estão os Núcleos de Auditoria Fiscal (NUAUD) em Sobral e Juazeiro do Norte. Seu objetivo é o de recuperar receitas tributárias através de fiscalizações específicas e também coibir a tentativa de ações fraudulentas ou com objetivo de não recolher ou diminuir o valor do imposto correto. Os Núcleos Setoriais são constituídos com base nos segmentos econômicos, utilizando a Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais (CNAE) específicas, abrangendo todo o Estado, conforme definido em legislação.

As atividades de fiscalização executadas através dos procedimentos administrativos e da auditoria fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará são controladas e gerenciadas pela Coordenadoria da Administração Tributária, por meio de registro no sistema corporativo Controle de Ação Fiscal (CAF).

Entende-se por ação fiscal, consoante à Instrução Normativa da SEFAZ/CE nº 49, de 29 de dezembro de 2011, o conjunto de procedimentos técnicos específicos, de natureza fiscal, contábil ou financeira, que tem por finalidade examinar e avaliar o cumprimento de obrigações tributárias, de natureza principal ou acessória, resultando, quando for o caso, na constituição do crédito tributário decorrente do não cumprimento dessas obrigações, as quais serão efetivadas sob as seguintes modalidades: auditoria fiscal plena, auditoria fiscal restrita e auditoria fiscal especial (SEFAZ, 2011).

Para execução das ações fiscais será emitido ato designatório, nos termos dos artigos 819/820 do Decreto 24.569/1997, que compreende a Portaria e o Mandato de Ação Fiscal. A Portaria será expedida pelo Secretário da Fazenda nas condições estabelecidas no § 5º do art. 821 do Decreto 24.569/1997, e o Mandato de Ação Fiscal poderá ser expedido pelas autoridades administrativas designantes indicadas: Secretário da Fazenda, Coordenadores da CATRI, COREX e CEPAF, Orientadores das CEXATs, CESEC, CEMAS, CESUT, CELAB, CEREF e CEPAL e Supervisores de Auditoria Fiscal de Juazeiro do Norte e Sobral.

O Termo de Início de Fiscalização é o instrumento hábil para declarar aberta a ação fiscal e suspender, após a ciência do contribuinte, o direito à espontaneidade e à consulta na forma da legislação específica, exceto nas hipóteses de dispensa previstas no art. 825 do Decreto 24.569/1997, as quais serão efetivadas sob as seguintes modalidades, com duração de até 180 dias:

- I. Auditoria fiscal plena a constituir o crédito tributário decorrente de quaisquer infrações ocorridas no período consignado;
- II. Auditoria fiscal restrita a constituir o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária, relacionadas aos motivos estabelecidos no respectivo ato designatório, ocorridas no período especificado;
- III. Auditoria fiscal especial a lançar o crédito tributário na forma estabelecida em Portaria expedida pelo Secretário da Fazenda (SEFAZ, 2011).

Considera-se concluída a ação fiscal com a emissão do Termo de Conclusão de Fiscalização, quando exigido, com ou sem a lavratura de auto de infração, com a ciência ao sujeito passivo.

Nas ações fiscais realizadas em Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, optante do Simples Nacional, bem com nas empresas enquadradas nos Regimes Especial de Recolhimento e Outros, não se aplica a restrição quanto à motivação, podendo estender-se a quaisquer infrações porventura encontradas no período consignado, nos termos do inciso IV do § 1º do art. 2º do Decreto 29.978/09.

Quaisquer ações fiscais poderão ser objeto de repetição fiscal ou revisão fiscal, em relação ao mesmo fato e período de tempo anteriormente fiscalizado. Vencido o prazo previsto, sem a devida conclusão, o Coordenador da CATRI poderá emitir nova ação fiscal, reiniciando a sua contagem, podendo ser modificados os agentes fiscais e alterado o período, desde que não alcançado pela decadência, podendo ainda serem aproveitadas, nessa nova ação fiscal, todas as provas colhidas na ação fiscal anterior, não se constituindo ato de repetição fiscal ou de revisão fiscal.

Esgotados os prazos previstos na legislação, sem que o contribuinte tenha atendido às exigências dos respectivos termos, o agente do fisco deverá colher provas documentais e informações através dos sistemas gerenciais da SEFAZ/CE para, em seguida, efetuar o lançamento do respectivo crédito tributário, independentemente da lavratura de auto de infração por embarço à fiscalização.

O auto de infração deve ser instruído com documentos, demonstrativos e demais elementos comprobatórios da infração, independente de sua expressa previsão legal. O amplo direito de defesa e o princípio do contraditório impõem a entrega de todos os elementos ao autuado.

A Auditoria Fiscal procura minimizar a diferença existente entre o imposto definido por lei e o imposto declarado pelos contribuintes, com o objetivo amplo de combate à fuga e à evasão fiscal.

4. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal/1988 abordou o processo administrativo no artigo 5º, LV: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nos lançamentos do crédito tributário decorrente de auto de infração com imposição de penalidade, o autuado pode apresentar impugnação ficando suspensa a exigibilidade do crédito respectivo (art. 151, inciso III do CTN), acarretando a proibição da Fazenda de promover quaisquer medidas judiciais objetivando sua cobrança. Enquanto não for promovida decisão administrativa final, mantendo a cobrança do valor tributário, não há que se cogitar de direito à ação por parte do fisco.

Nos termos do art. 142 do CTN, é privativa da autoridade administrativa a atividade de 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 a aplicação da penalidade cabível. As modalidades de lançamento estão previstos nos art. 147/150 do CTN, em consonância com a previsão constitucional constante do art. 147, III, “b”, da CF/1988.

O procedimento de lançamento do crédito tributário deve ser norteado pela busca da prova da infração fiscal, que não pode ser meramente presumida. Inexiste uniformidade de tratamento da matéria probatória na legislação reguladora do processo administrativo, uma vez que não menciona todos os meios de prova que podem ser utilizados, em razão do que o fisco e o autuado procedem à juntada dos documentos e elementos que repute necessários para justificar suas alegações.

Entretanto, o art. 332 Código de Processo Civil, quando aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, preceitua que “todos os meios legais,

bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”, decorrendo o princípio da liberdade probatória face ao postulado da ampla defesa.

Por final, incumbe ao contribuinte dar especial atenção às provas acostadas ao lançamento pela autoridade administrativa, para contraditá-las e desconstituí-las com as contraprovas que apresentará, para corroborar com as questões de direito ou de mérito formuladas na defesa e, dessa forma, obter a improcedência do lançamento.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. É principal aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou o pagamento de penalidade pecuniária. A acessória deriva da obrigação de fazer ou não fazer algo, como escriturar livros, emitir documentos, prestar informações. Aos infratores da legislação tributária serão cominadas penas conceituadas no art. 120 e especificadas no art. 123, ambos da Lei nº 12.670/1996.

4.1. Contencioso Administrativo Tributário

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT) tem como pressuposto básico decidir administrativamente as questões de natureza tributária (relativos ao ICMS), buscando a justiça fiscal em prol da sociedade. Compete ao CONAT decidir, no âmbito administrativo, as questões decorrentes da relação jurídica estabelecida entre o Estado do Ceará e o Sujeito Passivo de obrigação tributária no que se refere à exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades.

Para preservação da imparcialidade das decisões exaradas pelos servidores que julgam os Processos Administrativos Tributários (PAT), o art. 89, do Decreto nº 25.468/1999, prescreve que o Presidente, os Vice-Presidentes, os Conselheiros, os Julgadores, os Peritos e os Consultores Tributários ficarão afastados de seus cargos/funções, computando-lhes o tempo de serviço e assegurando-lhes a percepção dos vencimentos e demais direitos legais.

As questões preliminares e prejudiciais, se arguidas, obrigatoriamente têm que ser decididas antes do mérito. As questões preliminares são de direito processual ou formal, não estão ligadas ao mérito da demanda, não têm existência autônoma e devem ser decididas no próprio processo, antes do exame meritório da causa. As questões prejudiciais estão ligadas ao mérito da demanda, são questões autônomas, estão sempre ligadas ao direito material e podem ser decididas em outro juízo (ex. decadência).

Quanto às questões de mérito, o mérito da causa é a própria lide, ou seja, o conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro. Após as preliminares de nulidade arguidas pelo contribuinte, inclui-se pedido fundamentado de revisão de lançamento com pedido de perícia, caso não seja expediente meramente protelatório, expondo os motivos que os justifiquem.

O CONAT rege-se pela Lei nº 12.732, de 24/09/1997, DOE de 30/09/1997, regulamentado pelos Decretos nº 25.468, de 31/05/1999, e 25.711, de 21/12/1999. Ele é um órgão central vinculado à SEFAZ/CE, diretamente subordinado ao titular da pasta, e terá a sua estrutura, organização e competência definidas nessa lei. Isto significa que, apesar de compor a estrutura do órgão arrecadador do Estado, o CONAT não está subordinado a este, pois, no exercício de sua atividade, a autonomia da administração é de fundamental importância para que os atos por ele emanados sejam legítimos e eficazes, porquanto proferidos com imparcialidade.

São partes no Processo Administrativo Tributário: o Estado, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, representada nas lides administrativas tributárias pela Procuradoria Geral do Estado, e o contribuinte ou responsável por obrigação tributária, ou ainda, o requerente no Procedimento Especial de Restituição (PER), que poderão integrar pessoalmente a relação processual, ou serem representados através de procurador legalmente constituído.

De conformidade com o art. 50 da Lei nº 12.732, de 24/09/1997, a relação contenciosa é instaurada quando o sujeito passivo da obrigação apresenta impugnação à exigência fiscal ou deixa de fazê-la no prazo fixado em lei, tornando-

se revel. A impugnação é o instrumento através do qual o sujeito passivo contesta a exigência fiscal que lhe fora feita por meio de auto de infração, apresentando as razões de fato e de direito pelas quais entende indevida a exigência, como também solicita a realização de perícia, devendo neste momento formular quesitos e qualificar o assistente técnico, quando indicado.

No CONAT, dois ritos processuais são aplicados aos processos que nele tramita, qual seja: o rito ordinário e o rito sumário. O rito ordinário é aplicado como regra geral a todos os processos fiscais, com exceção daqueles fundados em atraso de recolhimento de tributos estaduais, retenção de mercadorias encontradas em situação fiscal irregular, obrigações acessórias, bem como do Processo Especial de Restituição que terão rito sumário.

Objetivando economia e agilidade no trâmite processual, as decisões da instância singular, contrárias ao fisco, só motivam recurso de ofício nas questões cujo tributo original seja superior a 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais de Referência do Ceará (UFIRCE) (art. 44 Lei nº 12.732/1997). As decisões do CONAT, desde que desfavoráveis ao contribuinte, podem ser submetidas ao Poder Judiciário, e por ele reformadas, enquanto que as decisões desfavoráveis ao Estado, em regra, são definitivas.

4.1.1. Estrutura Organizacional do CONAT

O Presidente do CONAT investe-se na função de Presidente do Conselho de Recursos Tributários (CRT), órgão de deliberação coletiva de superior instância administrativa. O CONAT conta ainda com dois Vice-Presidentes, que se investem nas funções de Presidente da Primeira (1ª) e da Segunda (2ª) Câmaras de Julgamento, do CRT. Os interesses do Estado junto ao CONAT serão representados pela Procuradoria Geral do Estado, através de seus membros, emitindo parecer e participando das discussões junto às câmaras de julgamento, do Conselho de Recursos Tributários, e nas sessões do Conselho Pleno, sem direito a voto.

O CONAT é composto pelos seguintes órgãos:

- I – Conselho de Recursos Tributários, que, por sua vez, é formado pelo Conselho Pleno; Câmaras de Julgamento (1ª e 2ª Câmaras);
- II – Célula de Julgamento de 1ª Instância (CEJUL);
- III – Célula de Perícias e Diligências (CEPED);
- IV – Célula de Consultoria e Planejamento (CECOP);
- V – Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário (CEPAT);
- VI – Célula de Apoio Logístico (CEAPL).

Existem no CONAT as instâncias singular e coletiva, esta denominada Conselho de Recursos Tributários e, administrativamente, são definitivas as decisões proferidas que, no âmbito do próprio órgão, não caibam mais recursos.

O CRT, na sua formação plena detentora de votos e de competência máxima, é composto de 1 (um) Presidente, que é o Presidente do CONAT, com direito apenas a voto de desempate, e 16 (dezesesseis) Conselheiros, sendo 8 (oito) Conselheiros representantes da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e 8 (oito) Conselheiros representantes dos contribuintes indicados pelas federações dos contribuintes. A formação do CRT é paritária, fisco-contribuinte, e todos os conselheiros detêm mandato de 2 (dois) anos, por nomeação do Governador do Estado, escolhidos em lista tríplice nominal, quer dos representantes fazendários, quer dos representantes dos contribuintes. Estes são indicados pela Federação do Comércio do Estado do Ceará (FECOMÉRCIO), Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC), Federação de Agricultura e Pecuária do Estado do Ceará (FAEC) e Federação Cearense de Micro e Pequena Empresa (FECEMPE), e aqueles, pelo Secretário da Fazenda do Estado do Ceará.

O Conselho de Recursos Tributários subdivide-se em duas Câmaras de Julgamento, presididas pelos Vice-Presidentes do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, que somente aí detêm exclusivo voto de desempate. As Câmaras são paritariamente compostas de 8 (oito) Conselheiros, sendo 4 (quatro) Conselheiros representantes da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e de 4 (quatro) Conselheiros representantes dos contribuintes.

À Célula de Julgamento de 1ª (Primeira) Instância (CEJUL) compete conhecer e decidir através dos julgadores de 1ª (Primeira) Instância, acerca da exigência do crédito tributário e do pedido de restituição de tributos estaduais.

A Célula de Perícias e Diligências (CEPED) é integrada por servidores integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF), em efetivo exercício, graduado em Ciências Contábeis, com inscrição regular no Conselho Regional de Contabilidade e de comprovada experiência em assuntos contábeis, designado pelo Secretário da Fazenda.

À Célula de Consultoria e Planejamento (CECOP) compete prestar assessoria técnica e jurídica, por meio de pareceres e informações, aos demais setores componentes do CONAT. A Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário (CEPAT) realiza a função de secretaria no julgamento do processo administrativo, enquanto a Célula de Apoio Logístico (CEAPL) é responsável pela administração do órgão.

As decisões proferidas acarretam os seguintes efeitos: (a) Procedente - manutenção integral dos itens do auto de infração; (b) Parcialmente Procedente - decisão em que se modifica em parte a acusação da autoridade fiscal; (c) Improcedência das acusações fazendárias; (d) Nulidade do lançamento com determinação de retificação, decisão que retrata que as normas de formação do processo não foram obedecidas, prejudicando a verificação do provável ilícito tributário; (e) Extinto – decisão que revela normalmente defeito na correlação fisco-contribuinte, impedindo a possibilidade legal da cobrança.

Numa visão macro, após percorrer o trâmite no CONAT, o crédito tributário porventura constituído, e não pago, segue para inscrição na Dívida Ativa do Estado, que o certifica, ato final que transforma o tributo em título extrajudicial, àquele que goza de presunção de liquidez e certeza e que, realizado pecuniariamente, faz migrar riqueza do contribuinte para a coletividade, assim restabelecendo a harmonia social que estava ameaçada.

De conformidade com o art. 35 da Lei nº 12.732/1997, a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação. Quando não constar nos autos toda a documentação necessária para que o perito desenvolva seu trabalho, este poderá requerer documentos com as partes, ou até mesmo com terceiros. O Código de Processo Civil (CPC) trata deste assunto no seu art. 429:

Para o desempenho de sua função, podem o perito e os assistentes técnicos utilizar-se de todos os meios necessários, ouvindo testemunhas, obtendo informações, solicitando documentos que estejam em poder de parte ou em repartições públicas, bem como instruir o laudo, com plantas, desenhos, fotografias e outras quaisquer peças.

É indispensável a validade do ato denegatório da diligência ou da perícia e a declaração formal das circunstâncias que o motivaram, ou seja, das causas que determinaram a conclusão da prescindibilidade ou da impossibilidade da medida. Caso contrário configurar-se-á cerceamento do direito de defesa, gerando a nulidade da decisão. Apreciada a prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento acerca da matéria em litígio, podendo determinar, quando entender necessária, a realização de novas perícias ou diligências. Essa liberdade atribuída à autoridade julgadora encontra limite nas provas constantes nos autos, não podendo esta formar o seu convencimento em cima de subjetividade que vá de encontro a estas provas.

5. BANCO DE DADOS, ANÁLISE PROSPECTIVA E ESPECIFICAÇÃO DO MODELO

5.1. Banco de Dados

O banco de dados da presente investigação utilizou registros provenientes do sistema CONAT relativamente aos processos que transitaram em julgado no CONAT, no período de 01/2001 a 12/2011, perfazendo um arquivo com 39.098 registros. O referido banco de dados foi acrescido de campos com variáveis binárias (*dummies*) utilizadas na determinação do modelo econométrico, bem como foram excluídos registros que podiam distorcer a análise do resultado, como os registros que na coluna Infrações apresentavam código “999” (auto de infração pendente de regularização no CONAT); os registros que apresentavam como código da infração numeração inferior a 500, por ser este formato referentes aos códigos de infração anteriores à Legislação ICMS atual; os registros dos autos com número não iniciado pelo ano da lavratura e os registros cujas moedas não eram o Real ou Ufirce.

Como resultado das alterações na base, foi criada 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 Procedente, “2” para Procedente em parte, “3” para Improcedente, “4” para Extinto e “5” para Nulo.

As infrações foram organizadas em 8 grupos como apresentados na Lei Estadual nº12.670/96 da seguinte forma: Grupo 1 - Com relação ao recolhimento do imposto; Grupo 2 - Com relação ao crédito do ICMS; Grupo 3 - Relativamente à documentação e escrituração; Grupo 4 - Relativamente a impressos e documentos fiscais; Grupo 5 - Relativamente aos livros fiscais; Grupo 6 - Faltas relativas à apresentação de informações econômico-fiscais; Grupo 7 - Faltas relativas ao uso irregular de equipamento de uso fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados; e Grupo 8 - Outras faltas, conforme Tabela 4.

Também criamos uma coluna auxiliar com os Setores de Atividades da fiscalização da SEFAZ/CE classificados como: 1 – Alimentos; 2 – Bebidas; 3 – Couros e Calçados; 4 – Automotivos; 5 – Farmacêuticos; 6 – Químicos; 7- Têxteis; 8 – NUAUD Sobral; 9 – NUAUD Juazeiro do Norte; 10 – Comunicação e Energia Elétrica; 11- Combustíveis; 12 – Comércio Exterior; 13 – Substituição Tributária; 14 – Trânsito de Mercadorias; 15 – Células de Execução Tributária e 16 – CEPAF, conforme Tabela 5.

5.2. Análise Prospectiva

Ao analisarmos o banco de dados formado pelos processos administrativos que transitaram em julgado no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, no período de 2001 a 2011, encontramos resultados para estas avaliações:

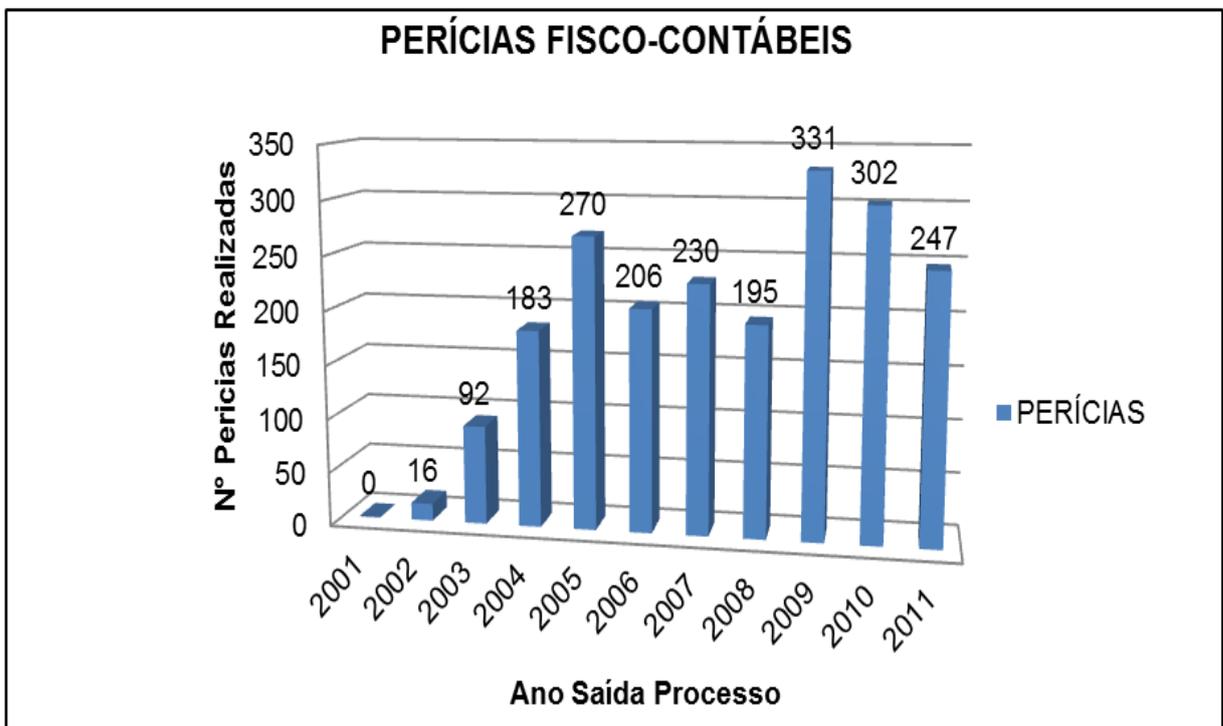


Gráfico 1 – Número de perícias realizadas no CONAT no período de 2001/2011.
Fonte: Elaborado pelo autor

Pelo gráfico 1, verificou-se que o número de perícias fisco-contábeis realizadas no CONAT tiveram incremento em 2009/2010, motivadas pelo aumento do número de servidores na Célula de Perícias e Diligências em virtude de concurso

público, da realização de perícias em processos anteriores a 2000 e processos com menores níveis de complexidade, examinando os quesitos formulados pelos julgadores. O aumento do número de perícias realizadas no ano 2009 decorreu também da Lei nº 14.505, de 18/11/2009, que dispõe sobre a remissão, a anistia e a transação de créditos tributários relacionados com o ICMS, fazendo com que processos fossem extintos pelo pagamento do crédito tributário.

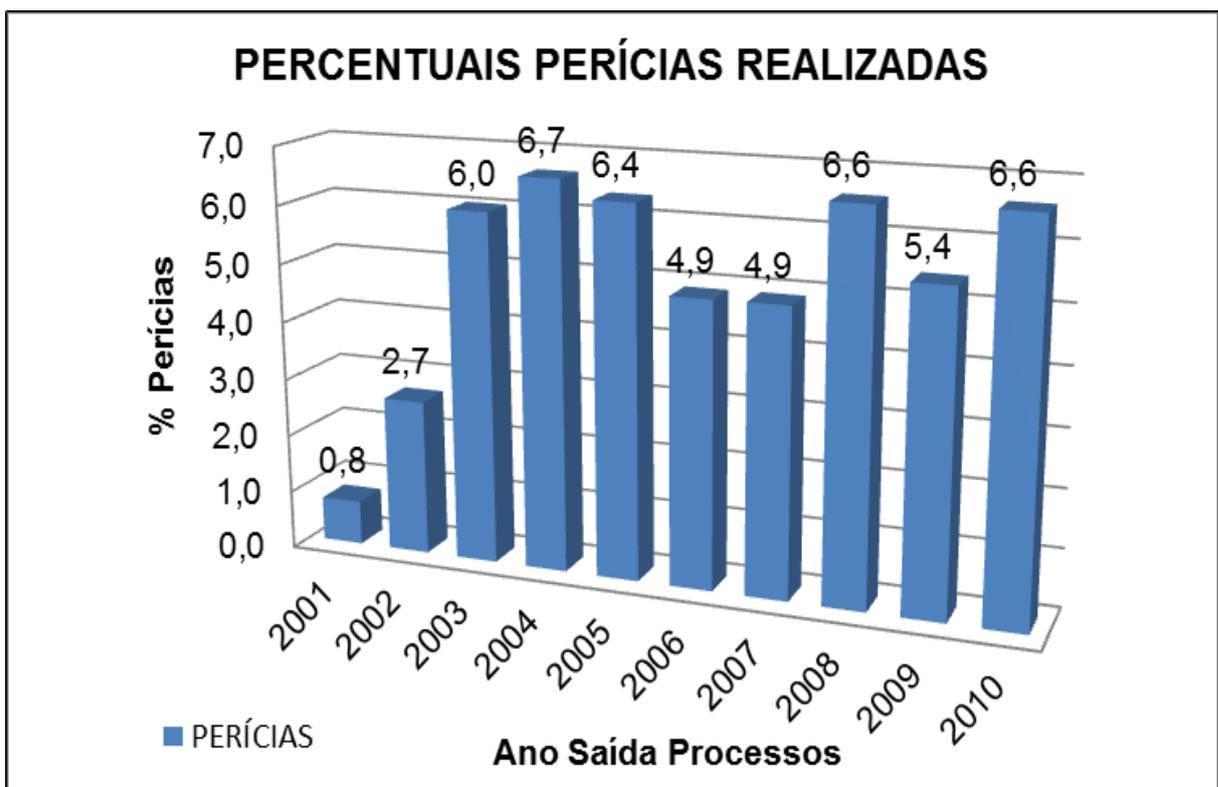


Gráfico 2 – Percentuais perícias realizadas no CONAT no período de 2001/2011.
Fonte: Elaborado pelo autor

No gráfico 2, destacamos que os percentuais de realizações de perícias em relação ao número total de processos transitados em julgado na esfera administrativa nos anos investigados mantiveram-se constantes, excetuando os anos 2002, 2003, 2006 e 2007, em que houve decréscimos no número de perícias. A realização de perícia decorre da necessidade da busca da verdade material para solução da lide na fase contenciosa. A redução do percentual de perícias decorreu do reduzido número de peritos nos anos de 2006/2007, com a quantidade normalizada em 2008, devido à convocação dos aprovados em concurso público realizado em 2007.

No gráfico 3, apresentamos o quantitativo de realizações de perícias nos processos classificados por grupos de penalidades. Constatamos que as maiores quantidades de perícias realizadas no período de 2001/2011 ocorreram no grupo 1 - com relação ao recolhimento do ICMS; no grupo 2 - com relação ao recolhimento do ICMS; e no grupo 3 – relativamente à documentação e à escrituração com 500, 196 e 1248, respectivamente. Estes fatos decorreram do atraso e/ou falta de recolhimento do imposto e da falta de escrituração dos livros fiscais. Como exemplo, temos os contribuintes responsáveis pela retenção do imposto por substituição tributária situados em outras unidades da federação, do volume de lançamentos e documentos fiscais para serem analisados durante os trabalhos de auditoria fiscal.

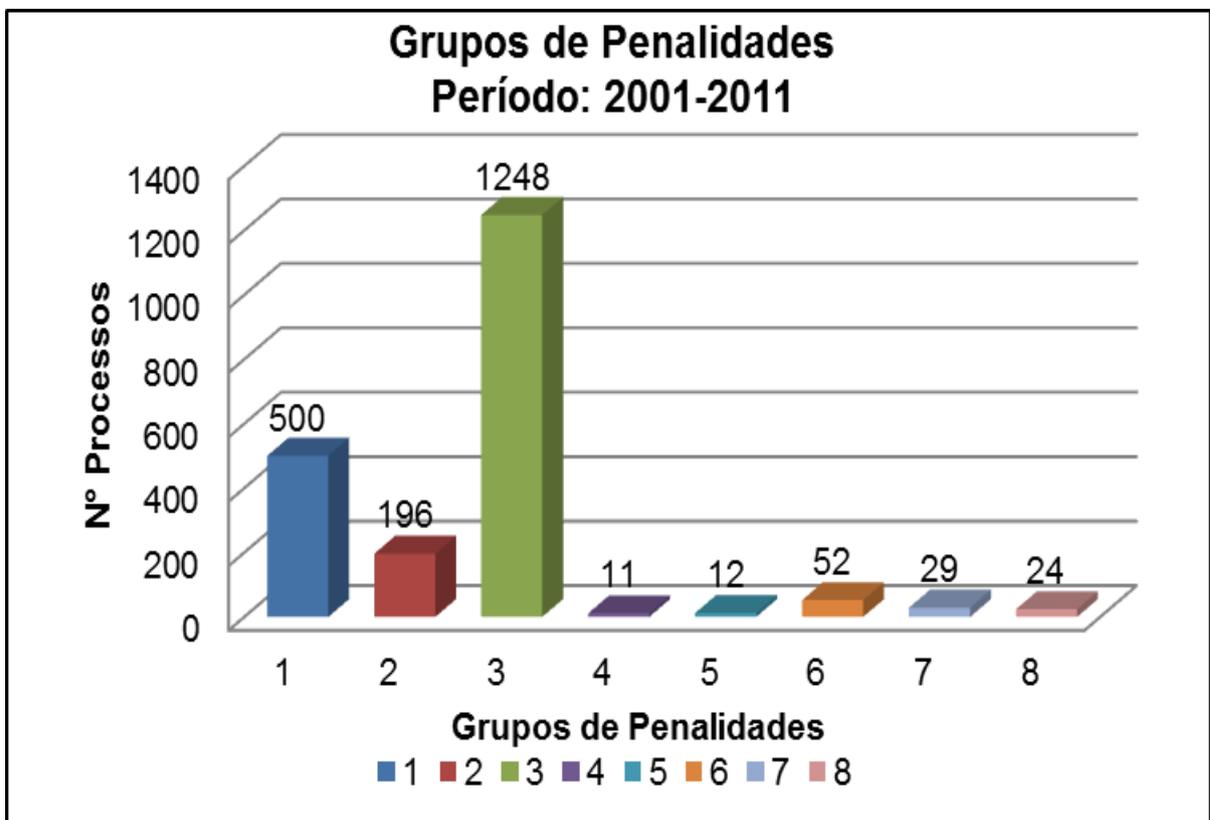


Gráfico 3 – Número de processos transitados em julgado por grupo de penalidade no período de 2001/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação às penalidades do grupo 4 – relativamente a impressos e documentos fiscais; do grupo 5 – relativamente aos livros fiscais e do grupo 8 - Outras faltas foram os grupos que apresentaram menores realizações de perícias durante o trâmite do processo na esfera administrativa, provavelmente pela

difficuldade de contestação por parte dos contribuintes dos fatos imputados nestas autuações.

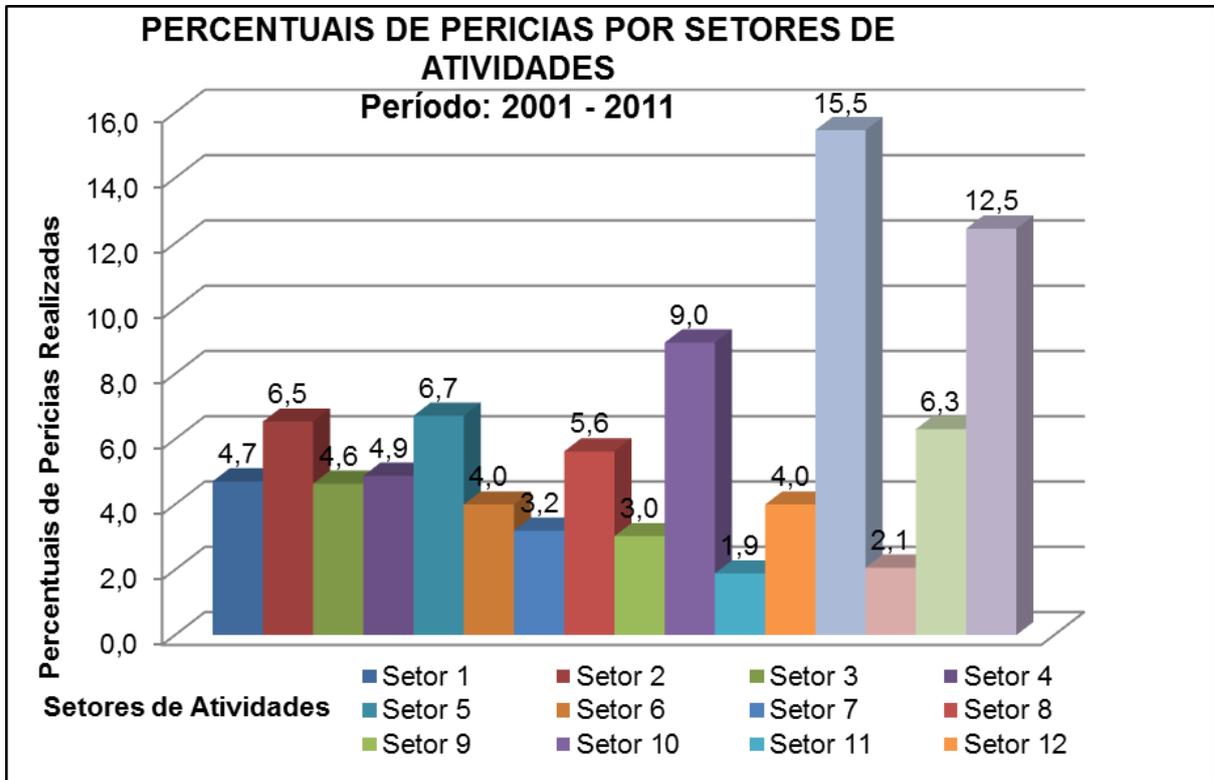


Gráfico 4 – Número de processos transitados em julgado por grupos de penalidade no período de 2001/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor

No Gráfico 4, apresentamos o quantitativo de realização de perícias nos processos lavrados por grupos de penalidades no período de 2001/2011. Constatamos que o Núcleo de Controle de Substituição Tributária de Convênios e Protocolos (CESUT), Célula de Revisão Fiscal (CEPAF) e Núcleo Setorial de Comunicação e Energia Elétrica (CEMAS), respectivamente, com 15,07%, 12,45% e 8,95% foram os setores com maiores percentuais de perícias realizadas no período estudado. Este fato provavelmente decorreu da dificuldade de anexar aos autos provas materiais necessárias para consubstanciar o lançamento do crédito tributário, visto que o contribuinte responsável pela retenção do imposto por substituição tributária normalmente encontra-se em outra unidade da federação, e do volume de lançamentos e documentos fiscais para serem analisados durante a auditoria fiscal.

Em relação aos setores de atividades da fiscalização com ausência de perícia, destacamos a Célula de Educação Fiscal (CEDUF), a Célula de Laboratório Fiscal (CELAB) e o Núcleo de Controle do Comércio Exterior (CESUT).

Em análise ao Gráfico 4 – grupo de Penalidades nos processos transitados em julgado com realização de perícia no período de 2002/2011, constatamos que o grupo 3 – relativamente à documentação e à escrituração, grupo 1 – com relação ao recolhimento do ICMS e grupo 2 – com relação ao crédito do ICMS foram os grupos com maiores número de realizações de perícias por envolverem autuações por obrigações tributárias principais, principalmente as relacionadas à falta de recolhimento, omissões de entradas e saídas, crédito indevido e apreensão de mercadorias, enquanto os demais grupos estão relacionados às obrigações acessórias, como não entrega do Documento de Informações Econômico-Fiscais que têm o objetivo de padronizar o registro das informações geradas mensalmente pelos contribuintes do ICMS e embaraço à fiscalização.

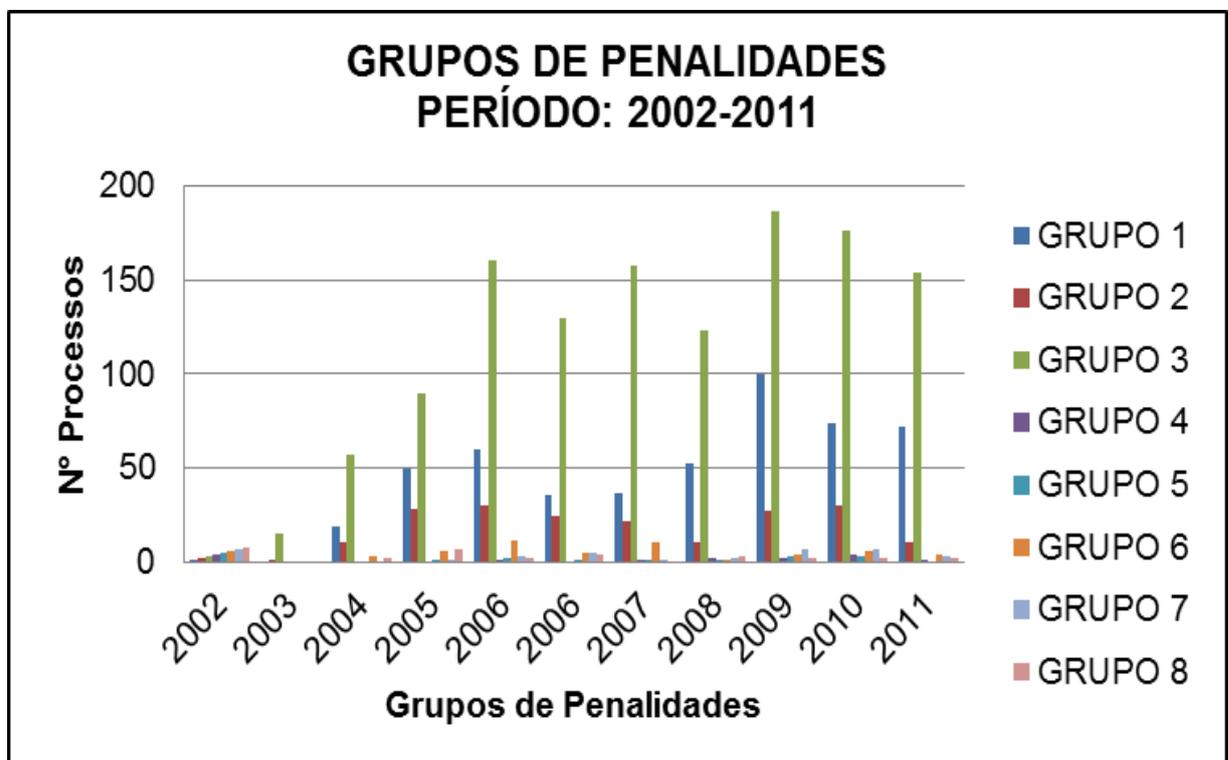


Gráfico 4 – Grupos de penalidades nos processos transitados em julgado com realização de perícia no período de 2002/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor

No Gráfico 5 – processos com impugnação versus processos à revelia –, observa-se que a quantidade de recursos apresentados pelos contribuintes ou representantes legais pode ser considerada baixa, devido principalmente ao contribuinte não estar convencido de que o julgador monocrático seja imparcial nas suas decisões, tendo em vista que os servidores públicos pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará encontram-se à disposição do órgão julgador.

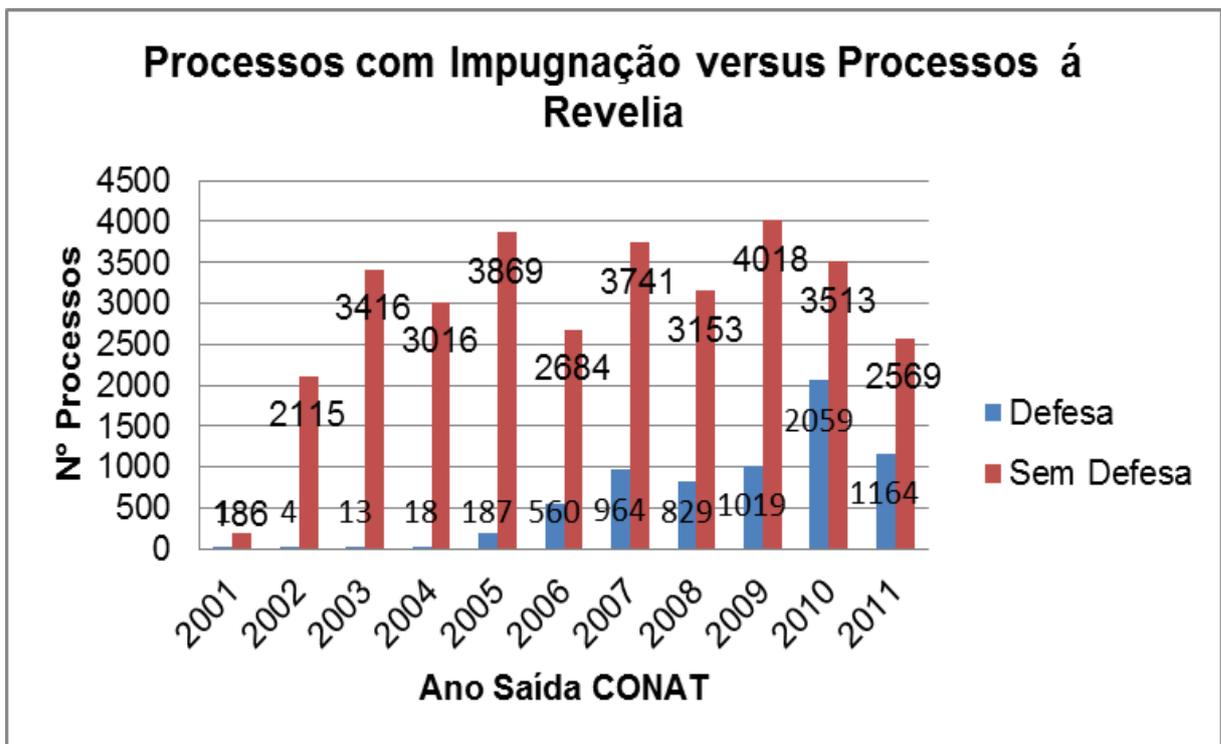


Gráfico 5 – Comparação entre processos com impugnação ou revelia no período de 2002/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor

Na 2ª Instância de julgamento, ao examinarmos o Gráfico 6, constatamos que, no período de 2006/2011, o número de processos com recurso voluntário superou os processos com recurso de ofício, demonstrando que o contribuinte, nessa fase processual, entende que o julgamento colegiado é mais justo por ter representação paritária fisco/contribuinte.

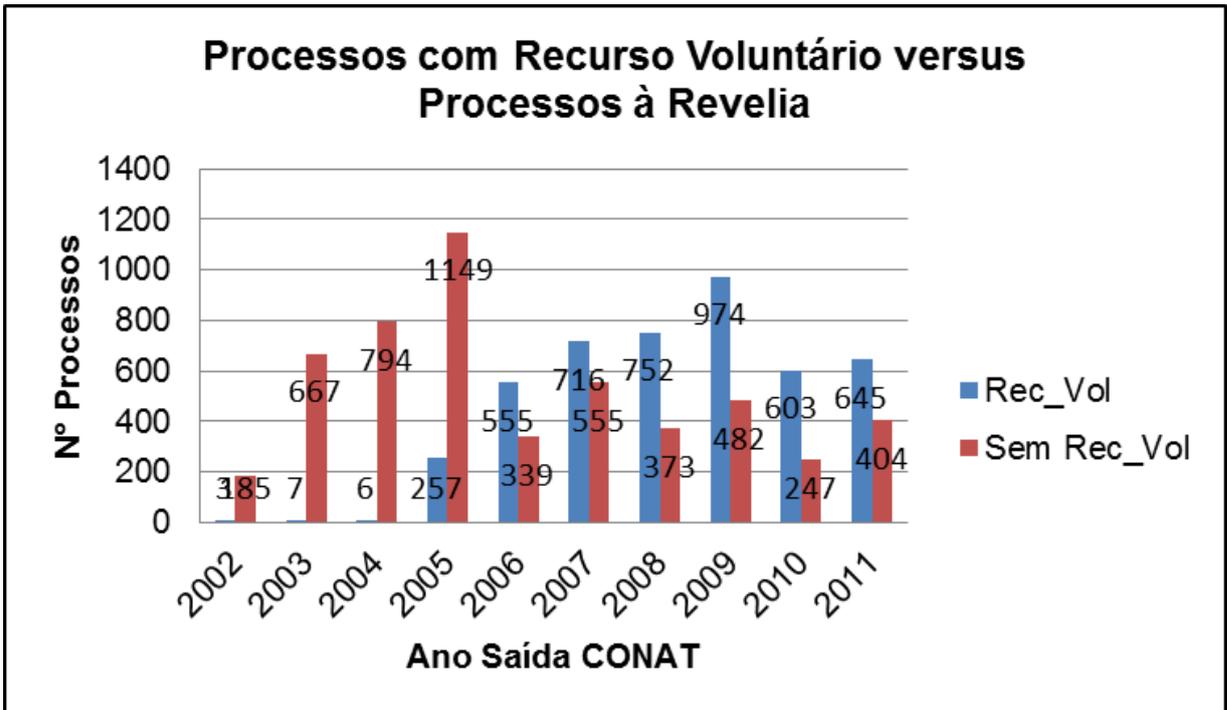


Gráfico 6 – Comparação entre processos com recursos voluntários ou revelia no período de 2002/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor



Gráfico 7 – Comparação entre processos com recursos especial/extraordinário no período de 2002/2011.

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao Gráfico 7, os processos que tiveram admissibilidade de recursos especial e extraordinário permaneceram com número constante no decorrer dos anos para serem julgados no Pleno do Contencioso Administrativo Tributário.

5.3. Modelo Econométrico

A Regressão Logística é uma ferramenta de modelagem estatística, baseada na transformação *logit* para proporção. Ela consiste em relacionar através de um modelo a variável resposta categórica com as variáveis explanatórias, que influenciam a ocorrência de determinado evento. A principal característica é ter uma variável categórica dicotômica como dependente e permitir que as variáveis explicativas sejam qualitativas e quantitativas.

Com efeito, a escolha e a justificativa da escolha do modelo *logit* é que todos os valores estimados da variável dependente situam-se dentro da faixa (0 - 1), sendo ele capaz de incorporar efeitos não lineares. A linearização desta função consiste em transformá-la em uma *logit* (p), que representa a razão entre a probabilidade de sucesso ($Y = 1$) em relação à variável de insucesso ($Y = 0$). As variáveis *dummy* são incorporadas ao modelo de regressão para captar o efeito do deslocamento do intercepto como resultado de algum fator qualitativo.

Do ponto de vista econômico, as variáveis dicotômicas *dummy* são introduzidas no modelo para representar adequadamente os efeitos diferenciais produzidos pelo comportamento dos agentes econômicos devido, principalmente, a diferentes causas, dentre as quais se destacam as de tipo temporal, de caráter espacial e de caráter puramente qualitativo.

Seja Y uma variável dependente (resposta), e sejam ($p - 1$) variáveis independentes: X_1, X_2, \dots, X_{p-1} (fatores). O objetivo é a construção de um modelo que relacione a variável aleatória Y com as variáveis independentes X 's fixadas, dispondo-se para tanto de "n" observações, descritas na forma:

$$(Y_i, X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{i(p-1)}) \text{ tal que } i = 1, 2, 3, \dots, n.$$

Para estimar o modelo de regressão logística é necessário calcular os valores para os parâmetros β 's, que são desconhecidos. O modelo analisa dados distribuídos binomialmente da forma:

$$Y \sim \beta (p_i, n_i). \text{ Para } i = 1, \dots, n.$$

Especificamos o modelo de regressão como:

$$\text{logit}(p) = \alpha + \beta_1 x_{i1} + \beta_2 x_{i2} \sim \beta x_k + \varepsilon$$

A variável dependente da equação é o logaritmo relacionado à probabilidade de ocorrência de determinado evento. Em que “p” é a probabilidade de sucesso e (1 – p) é a probabilidade de insucesso.

$$\text{logit}(\text{perícia}) = \ln \left[\frac{(p)}{(1 - p)} \right]$$

Tal que:

p = probabilidade de resposta para o *i*-ésimo fator

α = constante

β_i = coeficientes das variáveis independentes

X_i = variáveis independentes

Além disso, o *logit* também dispõe de medidas de diagnóstico e sua interpretação é que os coeficientes estimados indicam o impacto relativo de cada variável preditora. Em relação aos diagnósticos do modelo de regressão logística, Gujarati (2006, p.488) afirma que “em modelos com regressando binário à qualidade do ajustamento é de importância secundária”. O que importa são os sinais esperados dos coeficientes de regressão e sua significância estatística e/ou prática.

Trata-se de um modelo que, segundo Gujarati (2006), possui duas características importantes. A primeira delas deve-se ao fato de que mudanças no valor da variável independente produzem mudanças no valor esperado da variável

dependente. Porém, esse último nunca sai da faixa (0 – 1), ou seja, para qualquer valor da variável independente no domínio definido a função resposta estimada pela regressão logística sempre produzirá um valor para a variável de uma escolha ser feita ou de um evento ocorrer. A segunda dela é que a relação entre o valor esperado da variável dependente e o valor da variável independente é não linear.

No que se refere à interpretação do modelo *logit*, cumpre destacar dois importantes aspectos. O primeiro é que, apesar de a variável dependente ser binária, a função resposta estimada pelo modelo não é dicotômica. Em outras palavras, o modelo não tem como objeto prever se um indivíduo fará ou não uma determinada escolha, mas, sim, estimar a probabilidade de ele fazer tal escolha com base em um conjunto de características que são fornecidas pelas variáveis preditoras.

O motivo para a utilização dessa técnica é verificar todas as variáveis como explicativas e apenas a *logit* (perícia) como variável dependente. A partir dessa análise, poderão ser determinadas quais variáveis são mais relevantes para verificar se o processo administrativo tributário, de acordo com suas características, tem maior ou menor probabilidade de realização de perícia.

Para essa técnica, especificamente, foi utilizado o software estatístico *Stata*. As variáveis qualitativas tiveram as suas características transformadas em (n – 1) *dummies*. A significância estatística considerada para a inclusão de uma variável no modelo foi de 5%. O modelo de regressão logística analisa somente respostas binárias (a variável resposta é codificada como “1”: probabilidade da realização de perícia, “0”: caso contrário).

Inicialmente, com o intuito de reduzir o número de variáveis explicativas e eliminar aquelas que apresentassem multicolinearidade, levantaram-se as variáveis com alta correlação e determinação das mais significantes. O processo manual de seleção de variáveis terminou quando todas as variáveis tornaram significantes no modelo, a um nível de significância de 5%.

As seguintes variáveis contidas no banco de dados original foram desconsideradas: num_auto; processo, ano_lav; ano_sda; ano_in_infr; ano_fim_infr; valor_bcal; princ_ori; princ_orig; multa_orig, moeda_orig; resul_julg_1inst; julg_1inst; 1a_inst; princ._1inst; mult_1inst; total_1inst; moe_1inst; resul_julg_2inst; julg_2inst; 2a_inst; princ._2inst; mult_2inst; total_2inst; moe_2inst; resul_julg_3inst; julg_3inst; 3a_inst; princ._3inst; mult_3inst; total_3inst; moe_3inst; def; defesa; rec_vol; rvoluntario; rec_esp; respecial; rec_ext; reextraordinario; status_pg; num_dias; ufirce; rito; cod_infr; dsc_infr; num_org_lav; dsc_org_lav.

As variáveis inicialmente selecionadas para serem utilizadas no modelo de regressão buscaram incluir todas aquelas com relevância para explicar o fenômeno estudado. As seguintes variáveis com as suas respectivas categorias são: TOTAL_ORIG; SET_ATIV; GRU_PEN; TIPO_AUTO.

Neste estudo será tratado o modelo de regressão logística binária, em que a variável resposta dicotômica tem por finalidade estimar a probabilidade de realização de perícias fisco-contábeis nos processos que transitaram em julgado na esfera administrativa do Estado do Ceará. A perícia é uma variável dicotômica codificada “1”, caso realizada durante o tramite do processo na esfera administrativa, e “0”, caso não realizada, com o objetivo de estimar a associação das variáveis com relevância para explicar o fenômeno estudado.

6. RESULTADOS

Na análise de regressão foi utilizado o modelo logístico apresentado na seção anterior, bem como o banco de dados já descrito neste trabalho. A grande questão a ser respondida neste fenômeno estudado é saber qual a relação entre uma ou mais variáveis explicativas que refletem a probabilidade de ocorrência de perícia. A probabilidade da perícia varia entre “0 e 1”. Os resultados são apresentados a seguir, discriminados por instância de julgamento.

1) Modelo Logístico de Probabilidade – Perícia na 1ª (primeira) Instância

Tabela 1 – Estimação Regressão Logística na 1ª Instância

PERÍCIA	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	z	P > z	INTERVALO DE CONFIANÇA 95%	
					Mínimo	Máximo
TOT_ORIG	1.78e-07	5.97e-08	2.98	0.003	6.09e-08	2.95e-07
SET_ATIV						
1	(base)					
2	1.184.689	.3984857	2.97	0.003	.4036718	1.965.707
3	.9247641	.4566221	2.03	0.043	.0298013	1.819.727
4	.0008117	.4953508	0.00	0.999	-.970058	.9716814
5	-6741084	.7329383	-0.92	0.358	-2110641	.7624243
6	-.5959555	.5267933	-1.13	0.258	-1628451	.4365404
7	.0250469	.4959212	0.05	0.960	-.9469407	.9970346
8	-.3014115	1.045.487	-0.29	0.773	-2350528	1.747.705
9	.3638795	.4721941	0.77	0.441	-.561604	1.289.363
10	1.452.832	1.169.691	1.24	0.214	-.8397209	3.745.385
11	.5903939	.6531711	0.90	0.366	-.689798	1.870.586
12	3.000.474	1.206.284	2.49	0.013	.6362018	5.364.747
13	3.534.291	.5183082	6.82	0.000	2518426	4.550.156
14	.3288151	.6619261	0.50	0.619	-.9685362	1.626.166
15	.9578055	.2781423	3.44	0.001	.4126567	1.502.954
16	.4542409	1.060.491	0.43	0.668	-1624283	2.532.765
GRU_PEN						
1	-1.624.402	.1986416	-8.18	0.000	-2013732	-1.235.072
2	(base)					
3	.1768268	.1779082	0.99	0.320	-.171867	.5255205
4	-2.940.109	1.015.858	-2.89	0.004	-4931155	-.9490627
5	-1.525.764	.5342321	-2.86	0.004	-2572839	-.4786881
6	-3.756.593	.3591316	-10.46	0.000	-4460478	-3.052.708
7	-1.964.248	.483169	-4.07	0.000	-2911242	-1.017.254
8	-2.187.412	.3340319	-6.55	0.000	-2842102	-1.532.721

PERÍCIA	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	z	P > z	INTERVALO DE CONFIANÇA 95%	
TIPO_AUTO						
0	(base)					
1	-1.616.383	.5877987	-2.75	0.006	-2768447	-.4643182
CONSTANTE	-3.509.074	.3174866	-11.05	0.000	-4131337	-2.886.812

Fonte: Saída programa STATA

O resultado de saída deste modelo na 1ª Instância fornece as modificações das variáveis explicativas pela regressão, mostrando que em conjunto as variáveis são globalmente significantes (Prob > chi2 = 0.0000) e com moderado poder de explicação, R2 = 0,1525, por tratar-se de correlação das variáveis independentes ligadas às Ciências Sociais.

Quanto ao crédito tributário, objeto da lavratura pela fiscalização, observa-se influência positiva (1.78e-07) e estatisticamente significativa a 5% (p-valor = 0,003) na probabilidade de ocorrência de pedido de perícia. Por exemplo, numa situação em que o processo proveniente da fiscalização oriundo do setor de atividade econômica “1” (Núcleo Setorial de Alimentos) e grupo de penalidade “2” (com relação ao crédito do ICMS) considerado como *baseline*, a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia em 1ª Instância é de 2,96%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, passando para 3,45% quando o valor do auto de infração é de R\$1.000.000,00. Este fato provavelmente está relacionado à classificação de atividades econômicas-fiscal do contribuinte, principalmente referente ao comércio atacadista com benefícios fiscais e com aproveitamento indevido dos créditos do ICMS.

Numa situação em que haja o processo oriundo do setor de atividade econômica “2” (Núcleo Setorial de Bebidas) e o grupo de penalidade “4” (relativamente a impressos e documentos fiscais), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 0,52%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 0,61% quando o valor do auto de infração passa a R\$1.000.000,00. Esta situação decorre provavelmente da omissão na emissão de documentos fiscais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Na situação em que houver o processo oriundo do setor de atividade econômica “3” (Núcleo Setorial de Couros e Calçados) e grupo de penalidade “4” (relativamente a impressos e documentos fiscais), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 0,40%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 0,47% quando o valor do auto de infração passa a R\$1.000.000,00. Esta situação decorre provavelmente da falta de emissão de documentos fiscais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

No processo oriundo do setor de atividade econômica “12” (Núcleo de Controle do Comércio Exterior) e grupo de penalidade “4” (relativamente a impressos e documentos fiscais), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 3,13%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 3,66% quando o valor do auto de infração passa a R\$1.000.000,00. Certamente decorre da ausência da guia de exportação nas operações com mercadorias e da ausência de homologação de benefícios fiscais pelos órgãos competentes.

Observa-se que, em relação ao Núcleo Setorial de Alimentos (set_ecom = 1), ao Núcleo Setorial de Bebidas (set_ecom = 2), ao Núcleo Setorial de Couros e Calçados (set_ecom = 3), ao Núcleo de Controle do Comércio Exterior (set_ecom = 12) e às Células de Execução Tributária (set_ecom = 15), ocorrem maiores probabilidades de pedidos de perícia com 2,96%, 9,06%, 7,13%, 37,97%, 7,35%, respectivamente, quando o valor do crédito tributário lançado através do auto de infração for de R\$ 100.000,00. Quando o valor do auto passa para R\$ 1.000.000,00, estes percentuais aumentam para 3,45%, 10,47%, 8,27%, 41,81% e 8,52%, respectivamente. Estes setores de atividade econômica possuem maiores probabilidades de pedidos de perícia, em decorrência do segmento de atividade do contribuinte, das operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, da importação de insumos e bens para imobilizado e da gestão dos órgãos de execução da SEFAZ/CE.

A mesma observação para os grupos de penalidades: gru_pen “4” – Relativamente a impressos e documentos fiscais e gru_pen “5” – Relativamente aos livros fiscais, apresentam maiores probabilidades de pedidos de perícia com 0,16%,

0,66%, respectivamente, para os autos de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, e 0,19%, 0,77%, respectivamente, quando o crédito tributário passa para R\$ 1.000.000,00. Estes resultados eram esperados, visto que a fiscalização na SEFAZ/CE é exercida principalmente pela análise dos documentos fiscais dos contribuintes.

2) Modelo Logístico de Probabilidade - Perícia na 2ª (segunda) Instância

Tabela 2 – Estimação Regressão Logística na 2ª Instância

PERÍCIA	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	z	P > z	INTERVALO DE CONFIANÇA 95%	
					Mínimo	Máximo
TOT_ORIG	5.96e-08	2.22e-08	2.69	0.007	1.62e-08	1.03e-07
SET_ATIV						
1	(base)					
2	.2540389	.2942294	0.86	0.388	-.3226402	.830718
3	.3390579	.3113314	1.09	0.276	-.2711405	.9492562
4	.1521629	.2089367	0.73	0.466	-.2573456	.5616714
5	1.043.739	.2708486	3.85	0.000	.5128851	1.574.592
6	.340953	.2271755	1.50	0.133	-.1043027	.7862087
7	-.1300093	.2500725	-0.52	0.603	-.6201424	.3601237
8	1.272.973	.3549617	3.59	0.000	.577261	1.968.685
9	-.1092276	.3653645	-0.30	0.765	-.825329	.6068737
10	-.5067981	.5201828	-0.97	0.330	-1.526.338	.5127415
11	-.254.587	1.017.925	-2.50	0.012	-4.540.967	-.5507728
12	-1.227.444	4.573.348	-0.03	0.979	-9.086.343	8.840.854
13	-1.983.314	1.019.308	-1.95	0.052	-3.981.121	.0144917
14	-.0162574	.440756	-0.04	0.971	-.8801233	.8476085
15	.6379166	.1370559	4.65	0.000	.3692919	.9065412
16	-1.207.496	5.199.507	-0.02	0.981	-1031.16	1007.01
GRU_PEN						
1	-.2145337	.1105405	-1.94	0.052	-.4311891	.0021217
2	(base)					
3	.4220635	.1054498	4.00	0.000	.2153857	.6287414
4	-.8759449	.3859766	-2.27	0.023	-1.632.445	-.1194446
5	-.6654536	.3901005	-1.71	0.088	-1.430.037	.0991294
6	-1.535.679	.1883472	-8.15	0.000	-1.904.832	-1.166.525
7	-1.266.053	.2323525	-5.45	0.000	-1.721.456	-.8106506
8	-1.789.097	.3105868	-5.76	0.000	-2.397.836	-1.180.358
TIPO_AUTO						
0	(base)					
1	-1.577.571	.4117533	-3.83	0.000	-2.384.593	-.7705491
CONSTANTE	-1.853.769	.1606737	-11.54	0.000	-2.168.683	-1.538.854

Fonte: Saída programa STATA

O resultado de saída deste modelo na 2ª Instância fornece a quantidade de variação da variável explicada pela regressão, mostrando em conjunto que as variáveis são globalmente significantes ($\text{Prob} > \chi^2 = 0.0000$) e com moderado poder de explicação, $R^2 = 0.1071$, por tratar-se de variáveis relacionadas às Ciências Sociais.

Quanto ao crédito tributário, objeto da lavratura pela fiscalização de empresas, observa-se uma influência positiva ($5.96e-08$) e estatisticamente significativa de 5% ($p\text{-valor} = 0,003$) na probabilidade de ocorrência de pedido de perícia. Por exemplo, numa situação em que o processo proveniente da fiscalização, oriundo do setor de atividade econômica “1” (Núcleo Setorial de Alimentos) e grupo de penalidade “2” (com relação ao crédito do ICMS) considerado como *baseline*, a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia é de 13,61% para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, passando para 14,26% quando o valor do auto de infração é de R\$1.000.000,00.

Numa situação em que haja o processo oriundo do setor de atividade econômica “11” (Núcleo Setorial de Combustível) e grupo de penalidade “1” (com relação ao recolhimento do ICMS), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 0,99%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 1,04% quando o valor do auto de infração passa a R\$1.000.000,00.

Na situação em que houver o processo oriundo do setor de atividade econômica “16” (CEPAF) e grupo de penalidade “1” (com relação ao recolhimento do ICMS), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 19,16%, para um auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 20% quando o valor do auto de infração passa a R\$1.000.000,00.

No processo oriundo do setor de atividade econômica “13” (Núcleo de Controle de Substituição Tributária de Convênios e Protocolos) e grupo de penalidade “4” (relativamente a impressos e documentos fiscais), a probabilidade de ocorrência de pedido de perícia aumenta de 21,15%, para um auto de infração com

crédito tributário lançado de R\$100.000,00, para 22,06% quando o valor do auto de infração passa para R\$1.000.000,00.

Observa-se que, em relação ao Núcleo Setorial de Combustível (set_ecom = 11), o CEPAF (set_ecom = 16) e o Núcleo de Controle de Substituição Tributária de Convênios e Protocolos (set_ecom = 13) apresentaram maiores probabilidades de pedidos de perícia.

Analisando os setores de atividades econômicas, em conjunto, ocorreu aumento de probabilidade de pedido de perícia em relação à 1ª Instância de julgamento, principalmente nos contribuintes que possuíam melhores organizações administrativas e as decisões administrativas serem colegiadas.

A mesma observação para os grupos de penalidades: gru_pen “1” – Com relação ao recolhimento do ICMS e o gru_pen “4” – Relativamente a impressos e documentos fiscais, que apresentaram maiores probabilidades de pedidos de perícia com 11,28%, 6,16%, respectivamente, para os auto de infração com crédito tributário lançado de R\$100.000,00, e 11,83%, 6,48%, respectivamente, quando o crédito tributário passa para R\$ 1.000.000,00.

3) Modelo Logístico de Probabilidade - Perícia no Pleno

Não foram encontradas variáveis com poder explicativo para o modelo de regressão logística, provavelmente decorrentes da pequena quantidade de dados na amostra, como também da admissibilidade dos recursos especiais/extraordinários com pedido de perícia.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A justiça na esfera administrativa é um vetor fundamental do Estado democrático de direito, que se insere não somente na instituição e na cobrança dos tributos, mas principalmente na esfera administrativa competente para a realização do julgamento dos lançamentos tributários não pagos. Tendo como principal competência decidir administrativamente as questões oriundas de auto de infração decorrentes de relação jurídica estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo de obrigação tributária, a credibilidade dos julgamentos do contencioso tem permitido que os litígios entre o Estado e seus contribuintes consigam, na maioria das vezes, exaurir-se na instância administrativa. Disso resulta o esvaziamento das possibilidades de que as questões fiscais venham a desaguar na esfera judiciária.

O presente estudo utilizou o modelo de regressão logística binária apontando aumento na probabilidade de pedido de perícias fisco-contábeis nos julgamentos dos processos constituídos por créditos tributários de ICMS lançados através de auto de infração. A associação das variáveis explicativas: crédito tributário original, setor de atividade econômica e grupo de penalidade comprovou aumento da probabilidade de pedido de perícia nos processos julgados na 2ª (segunda) Instância da esfera administrativa.

O trabalho pericial efetuado no âmbito administrativo, quando este busca matéria que seja passível de prova, faz-se necessário para que a realidade dos fatos seja esclarecida de maneira imparcial. O efeito da perícia, no seu papel de instrumento de prova, é relevante e integra uma cadeia de acontecimentos anteriores e posteriores à sua realização, que dependem de seu conteúdo e que estão intrinsecamente ligados.

Sugere-se o aprofundamento individualizado dos setores de atividades econômicas e dos grupos de penalidades discriminados no regulamento do ICMS do Estado do Ceará. Obviamente, detectando as causas que levaram ao aumento da probabilidade de pedido de perícias nos julgamentos administrativos dos créditos tributários do ICMS lançados através de auto de infração, principalmente dos

Núcleos Setoriais de Alimentos, Comércio Exterior, Substituição Tributária e da Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal.

Este estudo, mesmo buscando ser o mais abrangente possível, apresenta limitações. Parte delas é relativa ao tratamento de dados, e outros foram identificados ao longo do desenvolvimento da dissertação. Em verdade, deveria ocorrer uma transformação na mentalidade das partes, elevando a relação fisco-contribuinte em busca da Justiça Fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AKIAMA, Simone Rumi. **Probabilidade de Inadimplência de grandes empresas no sistema financeiro nacional**. 2008, 140 f. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo. Disponível em:

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04062008-120550/pt-br.php>.

Acesso em: 3 mar. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05.10.1988. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em: 3 mar. 2012.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Institui o Código Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm>. Acesso em: 3 mar. 2012.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997. **Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências**. . Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 04/08/1997. Disponível em: <http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=26545301&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse_Frame_Pg42>. Acesso em: Acesso em: 3 mai. 2012.

_____. Decreto nº 25.468, de 31 de maio de 1998. **Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências**. Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 17/06/1999. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&servicos/folio/menu_conat.asp#>. Acesso em: 1 mai. 2012.

_____. Decreto nº 29.201, de 28/02/2008. **Dispõe sobre a competência, a estrutura organizacional e a denominação dos cargos de direção e**

assessoramento superior da secretaria da fazenda (SEFAZ). Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 29/02/2008. Disponível em: http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=89281&infobase=decretos&softpage=Browse_Frame_Pg42>. Acesso em: 29.set. 2012.

_____. Instrução Normativa nº 49, de 29/12/2011. **Dispõe acerca dos procedimentos relativos ao desenvolvimento das ações fiscais por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF), ou outro que venha a substituí-lo e dá outras providências.** Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 04/01/2012. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2011/instrucoes_normativas/in%2049-2011.pdf. Acesso em: 29.set.2012.

_____. Instrução Normativa nº 7, de 05/03/2012. **Altera dispositivos da Instrução Normativa nº 49, de 29 de dezembro de 2011, que dispõe acerca dos procedimentos relativos ao desenvolvimento das ações fiscais por meio do Sistema de Controle da Ação Fiscal (CAF), ou outro que venha a substituí-lo.** Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, em 08/03/2012. Disponível em: http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=59869&infobase=instrucoes%20normativas&softpage=Browse_Frame_Pg42

_____. Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS -, e dá outras providências.** Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 30/12/1996. Disponível em: http://200.253.176.80/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=15549953&infobase=leis&softpage=Browse_Frame_Pg42>. Acesso em: 1 mai. 2012.

_____. Lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997. **Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências.** Diário Oficial do Estado do Ceará,

Fortaleza, CE, 30/09/1997. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/produtos&servicos/folio/menu_conat.asp#. Acesso em: 1 mai. 2012.

_____. Lei nº 13.778, de 06 de junho de 2006. **Aprova o Plano de Cargos e Carreiras do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização – TAF, da Secretaria da Fazenda, conforme dispõem os incisos XVIII e XXII do art. 37 da Constituição Federal, e dá outras providências.** Diário Oficial do Estado do Ceará, Fortaleza, CE, 08/06/2006. Disponível em: <http://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2006/13778.htm>. Acesso: 1 mai 2012.

GUJARATI, Demodar N. **Econometria Básica.** Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro, 4ª ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

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

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, 161 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Faculdade Ciências Contábeis da Fundação Visconde de Cairu, Salvador. Disponível em: http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/dissertacao_manuel_perez.pdf. Acesso em: 3 mar. 2012.

QUEIROZ, Niedja Maristone de Oliveira Barreto. **Regressão Logística – Uma Estimativa Bayesiana Aplicada na Identificação de Fatores de Risco para HIV, em Doadores de Sangue.** 2004, 99 f. Dissertação (Mestrado em Biometria) Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife. Disponível em: <http://pgbiom.ufrpe.br/dissertacoes/2004/d2004-06.pdf>. 2012.

SÁ, Antonio Lopes de. **Perícia Contábil.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ANEXOS

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estimação Regressão Logística na 1ª Instância

Logistic regression		Number of obs = 22041				
Log likelihood = -1991.3116		LR chi2(26) = 716.53				
		Prob > chi2 = 0.0000				
		Pseudo R2 = 0.1525				
pericia	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
tot_orig	1.78e-07	5.97e-08	2.98	0.003	6.09e-08	2.95e-07
set_econ						
1	(base)					
2	1.184689	.3984857	2.97	0.003	.4036718	1.965707
3	.9247641	.4566221	2.03	0.043	.0298013	1.819727
4	.0008117	.4953508	0.00	0.999	-.970058	.9716814
5	-.6741084	.7329383	-0.92	0.358	-2.110641	.7624243
6	-.5959555	.5267933	-1.13	0.258	-1.628451	.4365404
7	.0250469	.4959212	0.05	0.960	-.9469407	.9970346
8	-.3014115	1.045487	-0.29	0.773	-2.350528	1.747705
9	.3638795	.4721941	0.77	0.441	-.561604	1.289363
10	1.452832	1.169691	1.24	0.214	-.8397209	3.745385
11	.5903939	.6531711	0.90	0.366	-.689798	1.870586
12	3.000474	1.206284	2.49	0.013	.6362018	5.364747
13	3.534291	.5183082	6.82	0.000	2.518426	4.550156
14	.3288151	.6619261	0.50	0.619	-.9685362	1.626166
15	.9578055	.2781423	3.44	0.001	.4126567	1.502954
16	.4542409	1.060491	0.43	0.668	-1.624283	2.532765
gru_pen						
1	-1.624402	.1986416	-8.18	0.000	-2.013732	-1.235072
2	(base)					
3	.1768268	.1779082	0.99	0.320	-.171867	.5255205
4	-2.940109	1.015858	-2.89	0.004	-4.931155	-.9490627
5	-1.525764	.5342321	-2.86	0.004	-2.572839	-.4786881
6	-3.756593	.3591316	-10.46	0.000	-4.460478	-3.052708
7	-1.964248	.483169	-4.07	0.000	-2.911242	-1.017254
8	-2.187412	.3340319	-6.55	0.000	-2.842102	-1.532721
tipo_auto_~ n						
0	(base)					
1	-1.616383	.5877987	-2.75	0.006	-2.768447	-.4643182
cons	-3.509074	.3174866	-11.05	0.000	-4.131337	-2.886812

Fonte: Saída programa STATA

Equação Estimada: `logit pericia tot_orig i.set_econ ib2.gru_pen i.tipo_auto_bin if inst_julg==1, asis baselevels`

Tabela 2 – Estimação Regressão Logística na 2ª Instância

Logistic regression		Number of obs = 9584		LR chi2(27) = 882.41		Prob > chi2 = 0.0000		Pseudo R2 = 0.1071	
Log likelihood = -3679.4523									
pericia	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]				
tot_orig	5.96e-08	2.22e-08	2.69	0.007	1.62e-08	1.03e-07			
set_econ									
1	(base)								
2	.2540389	.2942294	0.86	0.388	-.3226402	.830718			
3	.3390579	.3113314	1.09	0.276	-.2711405	.9492562			
4	.1521629	.2089367	0.73	0.466	-.2573456	.5616714			
5	1.043739	.2708486	3.85	0.000	.5128851	1.574592			
6	.340953	.2271755	1.50	0.133	-.1043027	.7862087			
7	-.1300093	.2500725	-0.52	0.603	-.6201424	.3601237			
8	1.272973	.3549617	3.59	0.000	.577261	1.968685			
9	-.1092276	.3653645	-0.30	0.765	-.825329	.6068737			
10	-.5067981	.5201828	-0.97	0.330	-1.526338	.5127415			
11	-2.54587	1.017925	-2.50	0.012	-4.540967	-.5507728			
12	-12.27444	457.3348	-0.03	0.979	-908.6343	884.0854			
13	-1.983314	1.019308	-1.95	0.052	-3.981121	.0144917			
14	-.0162574	.440756	-0.04	0.971	-.8801233	.8476085			
15	.6379166	.1370559	4.65	0.000	.3692919	.9065412			
16	-12.07496	519.9507	-0.02	0.981	-1031.16	1007.01			
gru_pen									
1	-.2145337	.1105405	-1.94	0.052	-.4311891	.0021217			
2	(base)								
3	.4220635	.1054498	4.00	0.000	.2153857	.6287414			
4	-.8759449	.3859766	-2.27	0.023	-1.632445	-.1194446			
5	-.6654536	.3901005	-1.71	0.088	-1.430037	.0991294			
6	-1.535679	.1883472	-8.15	0.000	-1.904832	-1.166525			
7	-1.266053	.2323525	-5.45	0.000	-1.721456	-.8106506			
8	-1.789097	.3105868	-5.76	0.000	-2.397836	-1.180358			
tipo_auto_~n									
0	(base)								
1	-1.577571	.4117533	-3.83	0.000	-2.384593	-.7705491			
cons	1.853769	.1606737	-11.54	0.000	-2.168683	-1.538854			

Fonte: Saída programa STATA

Equação Estimada: `logit pericia tot_orig i.set_econ ib2.gru_pen i.tipo_auto_bin if inst_julg==2, asis baselevels`

Tabela 3 - Variáveis do Banco de Dados

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO VARIÁVEL	PORMENORIZAÇÃO DOS VALORES ASSUMIDOS
NUM_AUTO	Número auto de infração lavrado na fiscalização; Iniciado pelo ano de lavratura;	Variável com tipo de dado texto
PROCESSO	Número do processo adquirido no CONAT	Variável com tipo de dado texto
ANO_LAV	Ano da lavratura do auto de infração	Variável com tipo de dado texto
ANO_SDA	Ano que o processo transitou em julgado no CONAT	Variável com tipo de dado texto
ANO_IN_INFR	Ano do início do fato gerador do crédito tributário	Variável com tipo de dado texto
ANO_FIM_INFR	Ano do fim do fato gerador do crédito tributário	Variável com tipo de dado texto
VLR_BCAL	Valor da base de cálculo apurada pelo agente do fisco	Variável com tipo de dado número
PRINC_ORIG	Valor principal apurado pela fiscalização	Variável com tipo de dado número
MUL_ORIG	Valor multa apurada pela fiscalização	Variável com tipo de dado número
TOT_ORIG	Valor correspondente à soma do valor principal original mais o valor multa original	Variável com tipo de dado número
MOE_ORIG	Moeda adotada pelo agente do fisco (Real ou UFIRCE)	Variável com tipo de dado texto
RES_JULG_1INST	Resultado do julgamento de 1ª Instância no CONAT	Variável com tipo de dado texto
JULG_1INST	Resultado dos julgamentos administrativos em 1ª Instância	Dados assumiram valores numéricos: “1” – Extinto; “2” – Improcedente; “3” – Nulo; “4” – Parcial Procedente; “5” – Procedente;
1A_INST	Decisão administrativa caso tenha ocorrido julgamento em 1ª Instância	Dados assumiram valores numéricos: “1” – Caso julgado em 1ª Instância; “0”, caso não tenha sido julgado;
PRINC_1INST	Valor principal definido pelo julgador singular	Variável com tipo de dado número

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO VARIÁVEL	PORMENORIZAÇÃO DOS VALORES ASSUMIDOS
MUL_1INST	Valor multa definida pelo julgador singular	Variável com tipo de dado número
TOT_1INST	Valor principal + multa definida pelo julgador	Variável com tipo de dado número
MOE_1INST	Moeda definida pelo julgador (Real)	Variável com tipo de dado texto
RES_JULG_2INST	Resultado do julgamento de 2ª Instância no CONAT	Variável com tipo de dado texto
JULG_2INST	Resultado dos julgamentos administrativos em 2ª Instância	Dados assumiram valores numéricos: “1” – Extinto; “2” – Improcedente; “3” – Nulo; “4” – Parcial Procedente; “5” – Procedente;
2A_INST	Decisão administrativa caso tenha ocorrido julgamento em 2ª Instância	Dados assumiram valores numéricos: “2” – Caso julgado em 2ª Instância; “0”, caso não tenha sido julgado;
PRINC_2INST	Valor principal definido pelas Câmaras de Julgamento	Variável com tipo de dado número
MUL_2INST	Valor multa definida pelas Câmaras de Julgamento	Variável com tipo de dado número
TOT_2INST	Valor principal + multa definida pelas Câmaras de Julgamento	Variável com tipo de dado número
MOE_2INST	Moeda definida pelas Câmaras de Julgamento (Real)	Variável com tipo de dado texto
RES_JULG_3INST	Resultado do julgamento do Pleno do CONAT	Variável com tipo de dado texto
JULG_3INST	Resultado dos julgamentos administrativos no Pleno	Dados assumiram valores numéricos: “1” – Extinto; “2” – Improcedente; “3” – Nulo; “4” – Parcial Procedente; “5” – Procedente;
3A_INST	Decisão administrativa caso tenha ocorrido julgamento no Pleno	Dados assumiram valores numéricos: “3” – Caso julgado no Pleno; “0”, caso não tenha sido julgado;
PRINC_3INST	Valor principal definido pelo	Variável com tipo de

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO VARIÁVEL	PORMENORIZAÇÃO DOS VALORES ASSUMIDOS
	Pleno (CRT)	dado número
MUL_3INST	Valor multa definida pelo Pleno (CRT)	Variável com tipo de dado número
TOT_3INST	Valor principal + multa definida pelo Pleno (CRT)	Variável com tipo de dado número
MOE_3INST	Moeda definida pelo Pleno – Real	Variável com tipo de dado texto
INST_JULG	Corresponde última instância de julgamento do processo administrativo	Variável assumiu valor igual a “1”, caso julgado em 1ª Instância; “2” julgado em 2ª Instância; 3 julgado no Pleno e “0” quando não julgado;
PED_PER	Variável lógica que assume condições: realização de perícia (SIM) ou não realização de perícia (NÃO) durante o trâmite do processo	Variável com tipo de dado texto
PERICIA	Codificação das categorias da variável qualitativa “PERÍCIA”	Variável independente que assume valor igual a “1”, caso tenha sido realizado perícia; “0”, caso não tenha ocorrido perícia;
GRU_PEN	Grupo de penalidades de acordo com as infrações à legislação do ICMS variando de 1 a 8, conforme Tabela 2	Variável com tipo de dado número
COD_INFR	Código de infração decorrente da penalidade no sistema CAF	Variável com tipo de dado texto
DSC_INFR	Descrição da infração decorrente da penalidade no sistema CAF	Variável com tipo de dado texto
DEF	Defesa	Variável com tipo de dado texto
REC_VOL	Recurso Voluntário	Variável com tipo de dado texto
REC_ESP	Recurso Especial	Variável com tipo de dado texto

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO VARIÁVEL	PORMENORIZAÇÃO DOS VALORES ASSUMIDOS
REC_EXT	Recurso Extraordinário	Variável com tipo de dado texto
TIPO_AUTO	Valores binários de acordo com a procedência	Variável com tipo de dado numérico assumindo valor igual a "0", caso proveniente fiscalização de empresa; "1", caso proveniente trânsito mercadoria;
RITO	Processos administrativos aplicam-se procedimentos sumário ou ordinário	Valor igual a "1", caso processo rito ordinário; "2", caso processo rito sumário;
STATUS_PG	Quitado, caso tenha ocorrido pagamento do processo	Variável com tipo de dado texto
NUM_DIAS	Número de dias de permanência no CONAT	Variável com tipo de dado texto
UFIRCE	Valor da UFIRCE durante ocorrência do fato gerador	Variável com tipo de dado numérico
NUM_ORG_LAV	Número do órgão de lavratura do auto de infração	Variável com tipo de dado texto
DSC_ORG_LAV	Descrição do órgão de lavratura	Variável com tipo de dado texto
SET_ATIV	Variáveis dos setores de atividade dos contribuintes autuados.	Variável com tipo de dado numérico assumindo valores de 1 a 16, conforme Tabela 5

Fonte: Autor

Tabela 4 - Grupos de Penalidades de acordo com RICMS

GRUPOS	PENALIDADES
1	Com relação ao recolhimento do ICMS
2	Com relação ao crédito do ICMS
3	Relativamente à documentação e à escrituração
4	Relativamente a impressos e documentos fiscais
5	Relativamente aos livros fiscais
6	Faltas relativas à apresentação de informações econômico-fiscais
7	Faltas relativas ao uso irregular de equipamento de uso fiscal
8	Outras faltas

Fonte: Autor

Tabela 5 – Setoriais de Atividade (Fiscalização) e Monitoramento da SEFAZ/CE

SETORIAIS DE ATIVIDADES	DESCRIÇÃO NÚCLEO	CÉLULA
1	Alimentos	AUDITORIA
2	Bebidas	AUDITORIA
3	Couros e Calçados	AUDITORIA
4	Automotivos	AUDITORIA
5	Farmacêuticos	AUDITORIA
6	Químicos	AUDITORIA
7	Têxteis	AUDITORIA
8	NUAUD Sobral	AUDITORIA
9	NUAUD Juazeiro do Norte	AUDITORIA
10	Comunicação e Energia Elétrica	AUDITORIA
11	Combustíveis	AUDITORIA
12	Comercio Exterior	AUDITORIA
13	Substituição Tributária	AUDITORIA
14	Trânsito de Mercadorias	TRÂNSITO
15	Célula Execução Tributária	MONITORAMENTO
16	CEPAF	AUDITORIA

Fonte: Autor