



Marcos Villas-Boas: Premiação de agente fiscal é inconstitucional

Muitos operadores do direito tributário já ouviram falar na premiação dos agentes fiscais de acordo com a sua produtividade, porém a maioria não conhece a sistemática utilizada. Ela está, em regra, baseada na quantidade de apreensões, lançamentos e restrições a créditos. Aqueles que deveriam ser fiscais do cumprimento da lei, em lugar de educarem o cidadão a cumpri-la, são incentivados apenas a emitir atos administrativos imputando-lhes o seu descumprimento.

A tomada de decisão do agente é subjetiva, ou seja, apesar de o Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, afirmar ser ela uma “atividade plenamente vinculada”, nenhum servidor aplica objetivamente a lei, pois, ao fazê-lo, necessariamente confere traços da sua subjetividade. Leis e fatos estão sujeitos às interpretações.

O agente, a todo o momento, precisa tomar decisões: exigir ou não tributo, apreender ou não a mercadoria etc. Nessas situações, pode-se dar que, mesmo de forma inconsciente, diante da possibilidade de auferir um benefício pessoal como consequência da sua decisão, o agente fiscal acabe decidindo por apreender, por autuar, por restringir créditos; enfim, por realizar o ato que lhe dê mais pontos e lhe gere maior ganho financeiro.

Relação comunicacional tributária

A relação tributária é pouco estudada no Brasil numa perspectiva pragmática que analise a interação entre fisco e contribuinte, o jogo de perguntas e respostas. A relação é estudada quase sempre sob o ângulo kelseniano, como consequência da incidência da norma, quando surgem dois polos, um exigindo algo do outro. Pouco se estudou como agem as partes na relação; as razões que impulsionam alguns agentes fiscais a agirem com arbitrariedade, buscando retirar toda a propriedade possível dos contribuintes; e as razões pelas quais esses sonégam tributos e realizam planejamentos desprovidos de substância negocial.

Ao contrário do Brasil, há várias décadas os Estados Unidos, o Canadá, a Austrália e vários países europeus vêm estudando a relação tributária sob uma perspectiva pragmática, de modo a propor melhorias concretas a essa interação e, conseqüentemente, de forma a alterar positivamente a realidade social e econômica. A OECD vem ajudando nesse sentido, liderando estudos por meio de um programa intitulado “enhanced relationships”.

Esses países têm buscado maior horizontalidade na relação tributária, pois notaram algo elementar: quanto mais uma parte coopera numa interação, ela tende a obter maior cooperação da outra parte. Esses países têm evitado interpretações esdrúxulas da legislação tributária, têm dialogado com os contribuintes, sobretudo em busca do compliance, de lhe fornecer o máximo de informações para que ele, por sua vontade, se adéque à lei.

A legislação que premia o agente fiscal que autua mais não se enquadra nesse modelo de horizontalidade, a menos que, na melhor das hipóteses, a sistemática esteja atrelada à perda futura de pontos, e até de mais pontos do que aqueles ganhos, para o caso de o auto de infração ser derrubado em



qualquer nível administrativo ou até judicial.

A sistemática de premiação dos agentes fiscais no Estado de São Paulo

A Lei Complementar do Estado de São Paulo 1.059/2008, em seu artigo 15, prevê duas formas de remuneração do agente fiscal: uma fixa, que diz respeito ao valor-base (inc. I), e uma variável, que diz respeito ao prêmio por produtividade (inc. II, “a”) e a outras formas que vierem a ser previstas em lei (inc. II, “b”).

O prêmio está previsto de forma genérica na referida lei, tendo os detalhes ficado para a legislação infralegal. Foi difícil encontrar as normas que regem a premiação dos agentes fiscais de São Paulo. Isso apenas foi viável por meio dos diários oficiais. Apesar de a maior parte das resoluções da Secretaria da Fazenda estar disponível no seu site, algumas delas não estão, e dentre essas as que dizem respeito ao prêmio por produtividade.

As Resoluções SF 12/2010, 81/2010 e 25/2011 foram algumas que trataram do tema. Aparentemente, a Resolução SF 28, de 8 de abril de 2013, é aquela que normatiza o prêmio por produtividade do agente fiscal nos dias de hoje. O seu artigo 2º estabelece o prazo de vigência: 01/04/2013 a 31/07/2014.

A resolução traz “Tabelas de Atribuição de Pontos” e “Notas Explicativas”. A Tabela I atribui pontos de acordo com os dias trabalhados em certas atividades. A título de exemplo, “Dia aplicado em reunião de trabalho de equipe de fiscalização” – 68 pontos, e “Dia aplicado no atendimento de demanda formalizada por outro Órgão da Administração Pública” – 135 pontos.

Não vemos problemas na “Tabela I”. Os problemas começam na “Tabela II”, que atribui pontuação por apreensões feitas. Assim, a pontuação, que está vinculada à remuneração variável, melhora, por exemplo, quando o agente apreende mais mercadorias (90 pontos por ato) e quando ele apreende livros com a finalidade de comprovar infração (8 pontos por livro).

Como é possível notar, quanto mais apreender mercadorias, livros e dados digitais, mais remuneração o agente receberá. Não é à toa que ao longo das últimas décadas foram praticadas tantas “sanções políticas”, como a apreensão de mercadorias por tempo muito mais longo do que o de verificação fiscal, atos esses que têm o objetivo de coagir o contribuinte a pagar o ICMS que ele entende indevido.

Se ao menos houvesse uma sistemática razoável, poderia fazer sentido a atribuição de pontos, porém a resolução, no seu ponto II.4, diz apenas o seguinte: “Na hipótese de devolução de mercadorias ou bens apreendidos, sem a correspondente constituição de crédito tributário, o Inspetor Fiscal decidirá sobre a manutenção dos pontos atribuídos quando a apreensão tiver sido necessária para segurança das verificações fiscais”.



Se o ato é derrubado, não há perda automática de pontos, cabendo ainda ao Inspetor Fiscal decidir sobre isso, sem qualquer critério fixado na resolução. O mesmo acontece com a “Tabela III” da resolução. Há atribuição de 270 pontos para a constituição de crédito e para a “Redução de valores submetidos à verificação fiscal, requeridos a título de crédito acumulado, crédito de produtos rural, ressarcimento, restituição de tributos e para autorização de estorno de débitos”. Em resumo, se o contribuinte tem crédito, os agentes fiscais devem procurar, ao máximo, reduzir o seu aproveitamento.

Na “Tabela III” acontece algo semelhante à “II”: não há boa sistemática de revisão dos pontos para evitar excessos nos atos que levam ao seu ganho. Lavrado o Auto de Infração, está constituído o crédito e os pontos são ganhos. Eles apenas serão perdidos, conforme o item III.6, em caso de o crédito ser cancelado ou reduzido em julgamento de defesa ou se não ratificados pelo Delegado Regional Tributário, fatos que são bastante incomuns.

A parcialidade dos julgamentos de primeira instância administrativa no âmbito da Fazenda do Estado de São Paulo é tamanha que os contribuintes e os seus advogados a consideram uma fase pro forma. Pela falta de transparência, não sabemos qual a proporção de vitória dos contribuintes na primeira instância, mas estimamos ser algo abaixo dos 10%.

O agente fiscal tem pleno conhecimento de que, uma vez constituído o crédito, ele ganhará 270 pontos e as chances de eles serem revisados é extremamente pequena. Ora, se o agente recebe mais remuneração pela constituição do crédito e não há um controle rigoroso, há dúvidas de que ele tenderá a atuar indiscriminadamente os contribuintes? É claro que estamos tratando de uma tomada de decisão, sempre subjetiva, então dependerá de cada agente, mas nos parece inegável haver uma forte tendência a atuações arbitrárias.

O agente não ganha pontos quando educa o cidadão ou quando demonstra boa técnica. A sua produtividade está atrelada à limitação de direitos fundamentais. O Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (SINAFRESP), no Ofício 008/2012, já teve a oportunidade de criticar o fato de não receber pontos quando induz o contribuinte a realizar o pagamento espontâneo [\[1\]](#).

Os próprios agentes fiscais questionam a falta de pontuação para o caso de pagamentos espontâneos provocados por eles. Não se está aqui a defender que a remuneração variável dos agentes deveria deixar de existir. Muito pelo contrário, pois as remunerações vinculadas à produtividade impulsionam o profissional a trabalhar com mais eficiência. O problema está na sistemática de pontuação, que incita o agente a apreender, a atuar e a restringir créditos, tendendo a uma limitação excessiva dos direitos fundamentais.



O nosso objetivo com este texto é propor o debate sobre as alterações que poderiam ser realizadas nessa legislação e em todas as outras semelhantes, para que o fisco possa ter maior eficiência sem ultrapassar os limites da legalidade e da moralidade. A proposta deste texto não é necessariamente beneficiar contribuintes, como também não é prejudicar a arrecadação, nem os agentes fiscais. Trata-se de proposta, como dizem os nossos colegas da GVLaw capitaneados por Eurico de Santi, “para melhorar o Brasil”!

A inconstitucionalidade do prêmio por produtividade no âmbito do Estado de São Paulo

A análise da Resolução SF 28/2013 nos parece flagrantemente contrária aos interesses da sociedade para a qual o Estado serve, mas, pela tradição positivista brasileira, é importante apontarmos os dispositivos legais que invalidam a Resolução SF 28/2013 no nosso sistema jurídico.

São muitos os dispositivos constitucionais infringidos, contudo, caro leitor, nem cogite discutir esses temas administrativamente, pois o entendimento dos órgãos fiscais é o de que não se pode questionar a lei perante a Lei Maior, ou seja, não se interpreta os atos legais perante a Constituição nos processos administrativos, que estariam sujeitos a outro tipo de sistema jurídico, um sistema unicamente infraconstitucional, conforme já criticamos anteriormente [\[2\]](#).

A Resolução SF 28/2013 fere o seguintes dispositivos constitucionais, sem prejuízo de ferir ainda outros: art. 5º, caput; art. 5º, II; art. 5º, XXII, art. 37, caput (várias vezes) e art. 150, I. Em breves linhas, apenas para efeito de provocação do debate, tratamos abaixo de cada um deles.

O art. 5º, caput, e o art. 5º, XXII, da CF/88 situam o direito de propriedade como um importante direito fundamental. Como já dito em outras oportunidades [\[3\]](#), esses direitos previstos no art. 5º devem ter máxima eficácia.

Boa doutrina internacional e nacional sustenta que os direitos fundamentais geram um ônus argumentativo em seu favor, sendo necessária justificação robusta para limitá-lo. Os excessos estatais precisam ser evitados ao lidar com direitos fundamentais do cidadão.

Uma legislação que incita o agente a apreender, autuar e restringir o aproveitamento de créditos ao máximo, sem maiores controles, nos parece ferir diretamente os direitos de liberdade e propriedade.

A Resolução SF 28/2013 incita o agente a ir além da lei nas suas interpretações, ignorando o princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF/88) e o seu corolário da tipicidade tributária cerrada (art. 150, I, da CF/88). Na dúvida, mesmo sem ter os elementos claros na lei, o agente fiscal tenderá a apreender, autuar e restringir créditos.

A sistemática de premiação prevista na Resolução SF 28/2013 é um exemplo da corriqueira postura do Estado no Brasil de agir com base em interesses que não necessariamente repercutem benefícios para a sociedade. Fere-se com essa sistemática a legalidade e a moralidade administrativa, e fere-se um modelo razoável de gestão para busca da eficiência (art. 37, caput).

A eficiência da Administração Tributária não se resume à arrecadação de mais e mais receitas. A sua eficiência decorre também de promover atividades de arrecadação que não firam os direitos do cidadão.



A eficiência envolve promover o mínimo de contencioso, que gera gastos para Estado e sociedade; agir com transparência e dar educação tributária para que o cidadão infrinja o mínimo possível as normas; dentre tantas outras coisas.

O étimo do termo “servidor” indica aquele que serve, que colabora. O servidor público é alguém que deve servir à sociedade, contribuir para fazê-la melhor, mais do que qualquer outro cidadão, que tem apenas, em princípio, um dever moral de fazê-lo. No entanto, quando estamos tratando da Administração Tributária, o que se vê, em regra, é um ambiente de conflito, de utilização da máquina estatal para benefícios do órgão ou pessoais.

A legislação que premia os agentes fiscais é reflexo e, ao mesmo tempo, causa disso. É preciso criar legislações, e meios para sua eficácia, que propaguem valores como cooperação, transparência, educação e respeito ao cidadão. Enquanto as autoridades maiores dos órgãos fiscais não lutarem por uma melhor atuação da classe, a sociedade como um todo — e isso inclui os próprios servidores, seus familiares e amigos — sofrerá com uma relação tributária muitas vezes pautada na desconfiança e na trapaça.

Custa perceber que a relação tributária, como qualquer outra, é interação, perguntas e respostas que se influenciam mutuamente, e que os melhores resultados advirão quando uma das partes tomar as medidas corretas para que haja maior simetria na relação e um sentimento de parceria. A vida mostra que, a longo prazo, é muito mais fácil obter resultados positivos numa relação em que se ganha a confiança da outra parte do que naquela em que se entra em conflito.

[1] “4. RECOLHIMENTO ‘ESPONTÂNEO’ INDUZIDO PELA FDT – A Tabela atual não contempla os trabalhos da FDT que culminam em recolhimento ‘espontâneo’ por parte do contribuinte ou mesmo quando a ação fiscal resulta em alteração do saldo devedor (para maior) na GIA. Tudo sem lavratura de Auto de Infração, mas resultante do trabalho da FDT. Foram feitas duas propostas:

4.1 Que seja feita Tabela, semelhante àquela do Crédito Tributário, para os valores recolhidos por GARE resultantes do trabalho do AFR.

4.2 Que essa mesma Tabela contemple os valores lançados a débito na GIA do contribuinte resultantes do trabalho do AFR” – os grifos são do original (Ofício Sinafresp nº 008/2012. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?q=http://www.sinafresp.org.br/anexo-de-noticias/documento-oficio-deat&sa=U&ei=131yU8abEZGeqAbJsIGIDg&ved=0CCEQFjAA&usg=AFQjCNEivA8kEqct_Z8AgcfODI> Acesso em: 13. mai. 2014, p. 4).

[2] VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. A inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 11.941/2009 e o controle de constitucionalidade realizado pelo CARF. Revista Dialética de Direito Tributário nº 188.

[3] VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte*: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2012; e VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte*: continuação do debate. Revista Dialética de Direito Tributário nº 220.

Date Created

29/05/2014