



## Opinião: Limitação da subjetividade na atuação da administração tributária

O Programa de Estímulo à Conformidade Tributária do Estado de São Paulo (conhecido como “Nos Conformes” — Lei Complementar 1.320/2018[1]) está sendo implementado com resultados iniciais animadores. Entre esses resultados temos reciclagem e treinamento de servidores, orientação tributária, arrecadação significativa via autorregularização, multas e foco em acompanhamento de devedores contumazes. Já se discute a implantação de seus conceitos em outras administrações tributárias, como a Receita Federal, Rio de Janeiro, Alagoas e Santa Catarina.

Apresentamos dois artigos que analisam aspectos do programa. O primeiro analisa a mudança do paradigma da administração tributária de “fisco-policia” para “fisco-cidadão”[2] e o segundo apresenta propostas complementares para mudança do panorama da administração tributária[3].

Neste artigo discutimos uma questão delicada: a limitação da subjetividade na atuação dos agentes públicos decorrente do projeto, que muitos confundem com o poder discricionário, e uma análise de seus potenciais efeitos positivos e negativos para a administração tributária e para a sociedade.

### Poder discricionário

Para esta análise, devemos diferenciar a atuação discricionária daquela exarada com excessiva subjetividade. Discricionária é a situação em que uma decisão é tomada com base no critério individual, dentro dos limites legais estabelecidos. Na esfera administrativa, poder discricionário é o poder de a administração pública agir livremente, sem vinculação a determinada norma ou conduta, dentro dos limites legais e em defesa da ordem pública.

De acordo com Medauar[4], “no geral, no cotidiano das atividades administrativas, são poucas as situações de vinculação pura e de discricionariedade pura, daí ser insustentável a oposição rígida entre poder vinculado e poder discricionário”.

Para Helly Lopes Meirelles[5], a “discricionariedade se traduz na livre escolha, pela Administração, da oportunidade e conveniência de exercer o poder de polícia, bem como de aplicar as sanções legais e empregar os meios conducentes a atingir o fim colimado, que é a proteção de algum interesse público”.

Di Pietro[6] apresenta dois critérios para justificar a discricionariedade: o jurídico e o prático. No critério jurídico temos a teoria da formação do direito por degraus, que parte da Constituição, passando pelas leis e decretos e demais normas. No critério prático temos a necessidade de afastar o automatismo e a excessiva rigidez para tornar a administração pública eficaz.

Outra questão são os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. A partir de Oliveira[7], pode-se definir que a proporcionalidade visa proteger a adequação entre os meios e os fins dos atos administrativos. O meio deve ser o suficiente para se realizar o fim, qualquer excesso cai na esfera da ilegalidade do ator, ferindo-se assim o princípio da razoabilidade.

Dessa forma, a discricionariedade é necessária ao processo de fiscalização, mas deve ser limitada pela



busca dos fins da administração tributária. Estudos demonstram que falhas na delimitação do poder discricionário dos agentes públicos têm correlação com desvios de conduta e casos de corrupção. A partir deste ponto, teremos a atuação cercada de excessiva subjetividade.

### **Limitações à excessiva subjetividade no programa “Nos Conformes”**

Fonseca[8] propõe que se observe a previsibilidade no Direito Tributário para garantir os direitos dos contribuintes e atender os interesses da Fazenda Pública, preservando as expectativas e atenuando os conflitos entre sujeito passivo e ativo.

A Lei Complementar 1.320/2018 age diretamente sobre pelo menos quatro itens que, na ausência de delimitação da atuação dos agentes, e com a complexidade do sistema tributário (especialmente o imposto sobre consumo — o ICMS), podem ser objeto de captura da administração tributária por agentes privados, políticos ou, mesmo, por agentes públicos. São eles: (i) a seleção de contribuintes; (ii) os créditos tributários acumulados; (iii) concessão de regimes especiais; e (iv) a lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM).

#### **1. Seleção de contribuintes**

A seleção de contribuintes para fiscalização tem melhorado paulatinamente, com a utilização de bases de dados automatizadas, de técnicas estatísticas para segmentação de contribuintes, acompanhamento tributário diferenciado por porte[9], celebração de convênios e cruzamento de informações, entre outras ações.

Apesar de melhorias nos critérios, na transparência e divulgação de informações, como os planos anuais de fiscalização[10], em geral o contribuinte não tem elementos objetivos para identificar se apresenta fatores de risco e inconformidades que justifiquem sua inclusão nos processos de fiscalização.

Além disso, boa parte da legislação tributária veda ao contribuinte a possibilidade de ações de autorregularização uma vez iniciados procedimentos fiscalizatórios (artigo 138 do CTN) ou não apresenta benefícios objetivos (artigo 5º do CDC-SP) para que este busque este caminho, como diminuição de multas e gradação de penalidades. Essa situação favorece o comportamento oportunista de ambas as partes.

A Lei Complementar 1.320/2018 define critérios claros e transparentes para a segmentação de contribuintes, favorecendo a previsibilidade. Os contribuintes com melhor histórico de conformidade têm acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia (artigo 14), que incentiva a autorregularização. Já os contribuintes com pior classificação ficam sujeitos a procedimentos de fiscalização e análise mais rigorosos. Dessa forma, limita-se a subjetividade nos critérios de seleção e minimiza-se o potencial de ofertas de facilidades pelos fiscais e de vantagens indevidas aos fiscais pelos contribuintes.

#### **2. Uso de créditos tributários**

O segundo ponto é o uso de créditos tributários acumulados. A lei busca reprimir as duas formas mais comuns de uso indevido de créditos acumulados. Os casos de empresas que vendem falsos créditos tentando obter recursos misturando operações reais com operações falsas e os casos em que a própria empresa e todas as operações são falsas.

A ocorrência de fraudes é comum e em muitos casos envolve mais de um estado. Além disso, o uso de



créditos tributários gera dúvidas jurídicas sobre suas hipóteses de utilização, como as hipóteses de transferência de saldo credor em operações societárias[11], operações de exportação[12] e até sobre sua correta contabilização[13].

A segmentação de contribuintes é utilizada para autorização de uso de créditos fiscais acumulados. Ao limitar o uso de procedimentos simplificados à apropriação dos créditos acumulados para empresas com melhor classificação (A+, A, e B, neste último caso com limite de 50%) e a transferência à classificação A+, esta possibilidade de fraude fica bastante limitada.

### 3. Concessão de regimes especiais

A concessão de regimes especiais é o terceiro ponto abordado pela legislação. A lei estabelece parâmetros objetivos para a concessão de determinados regimes especiais como as previsões contidas no artigo 16, inciso “I”, letras d, e, f, g e h.

Em outro ponto, determina que o devedor contumaz fique sujeito a regime especial e detalha os critérios para caracterização desta situação, aumentando a transparência e previsibilidade dos contribuintes. As próprias medidas do regime especial estão ali definidas com o adendo de que a inclusão de contribuinte neste regime depende de parecer fundamentado.

Todas as previsões tiram a subjetividade nas escolhas reforçando a objetividade e o uso de critérios técnicos para os casos de aplicação e concessão de regimes especiais.

### 4. Lavratura de AIIM

Por fim, temos a lavratura de AIIM. Ferreira (2010)[14] identifica possibilidades de distorção da discricionariedade que podem ser praticadas ilegalmente na formalização do lançamento tributário, entre as quais a escolha da infração imputada ao sujeito passivo. Ao apurar fraudes tributárias, o agente público pode manipular o resultado, ocultando infrações, de forma a omitir créditos tributários devidos ao estado, especialmente no caso de multas por infração à legislação.

No campo individual, outra questão apontada por Ferreira é a situação em que a autoridade tributária promove levantamento quantitativo de mercadorias escolhidas por amostragem, quando deveria utilizar procedimentos que abarcassem todas as operações, especialmente no caso em que a empresa opere com inúmeros produtos e serviços. A escolha de procedimentos de fiscalização pode trazer perdas à Fazenda Pública e esconder atos ilegais praticados pelo agente fazendário.

A excessiva subjetividade na lavratura de AIIM também é tratada pela lei, que privilegia a autorregularização para contribuintes com melhor classificação de conformidade. O uso da Análise Informatizada de Dados (AID) e da Análise Fiscal Prévia (AFP) diminuem a subjetividade na atuação dos agentes públicos na decisão de aplicar penalidades aos contribuintes com menores riscos, prevendo hipóteses de notificação prévia, prazos de regularização e serviços de orientação, privilegiando a transparência e o cuidado com as informações obtidas.



### Potenciais pontos negativos das limitações

Apesar desses pontos positivos, a lei também contém alguns riscos. Os critérios de segmentação de contribuintes, por serem simples — o que facilita sua apuração e transparência —, podem ser insuficientes para identificar e tratar esquemas de fraudes e desvios mais sofisticados.

Com o tempo, a tendência é que os contribuintes lancem mão de sistemas que privilegiem a aderência aos critérios, mas busquem brechas para melhorar seus resultados, que vão desde ações de legítimas de planejamento tributário até fórmulas de evasão e sonegação. Essa situação leva à necessidade dos critérios serem monitorados para avaliação de sua aderência ao ambiente e aprimorados, com a incorporação de novos indicadores de conformidade.

Outro risco é o modelo favorecer uma ação mais leniente dos agentes públicos com os contribuintes melhor classificados. Da mesma forma, os contribuintes com pior classificação teriam menor possibilidade de sucesso em recursos legítimos contra eventuais abusos da fiscalização, por serem vistos como “não conformes” ou “devedores contumazes”.

Para evitar esse cenário, é fundamental que sejam mantidos programas que auxiliem o contribuinte na melhoria de suas práticas tributárias, abrangendo treinamento, celebração de termos de compromisso e ajustamento de conduta, rodízios e supervisão dos agentes públicos responsáveis por determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, além do estabelecimento de um sistema de *compliance* do setor público envolvido.

### Considerações finais

Pode-se concluir que a Lei Complementar 1.320/2018 traz efeitos positivos ao limitar a subjetividade na atuação da administração tributária, aumentando a previsibilidade, a transparência e a justiça no processo de fiscalização, uso de créditos tributários, aplicação e concessão de regimes especiais e lavratura de autos de infração e imposição de multas.

Essas melhorias têm reflexos positivos sobre a eficiência da arrecadação tributária, favorecem a conformidade voluntária e melhoram a relação entre o Fisco e o contribuinte. Todo o sistema apresenta melhorias em termos de *compliance*, devido à diminuição de potenciais situações de comportamentos oportunistas.

No entanto, o programa requer constante monitoramento e aprimoramento para continuar a cumprir sua finalidade. Os critérios propostos, apesar de objetivos, devem ter monitorada sua aderência ao espírito do programa e sua eficácia como meio de segmentação de contribuintes por comportamento e risco de conformidade.

*\*Este artigo é de exclusiva responsabilidade dos autores, não refletindo, necessariamente, opinião, estratégia e posicionamento da Secretaria da Fazenda de São Paulo e do BNDES sobre o assunto.*

---

[1] São Paulo. (2017). Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.



- [2] Mota, Eduardo Almeida & Lanz, Luciano Quinto. (2017). *Abordagem do Estado em São Paulo vai de "fisco-policia" para "fisco-cidadão"*. **Consultor Jurídico**. <https://www.conjur.com.br/2017-out-29/opiniao-fisco-policial-sao-paulo-fisco-cidadao>.
- [3] Mota, Eduardo Almeida & Lanz, Luciano Quinto. (2018). *Propostas para mudar o panorama da administração tributária*. **Consultor Jurídico**. <https://www.conjur.com.br/2018-abr-14/opiniao-propostas-mudar-panorama-administracao-tributaria>.
- [4] Medauar, O. (2002). *Direito Administrativo Moderno*. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- [5] Meirelles, H. L. (1997). *O Regime Democrático e o Direito Civil Moderno*. São Paulo: Saraiva, p. 120.
- [6] Di Pietro, M. S. Z. (2006). *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas.
- [7] Oliveira, J. R. P. (2006) *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro*. p. 365-366.
- [8] Fonseca, T. S. (2011). *A Afirmação da Previsibilidade no Direito Tributário*. Dissertação. Mestrado em Direito Público. UFMG.
- [9] Lima, S. L. M. *O acompanhamento tributário – um novo paradigma em fiscalização para a Receita Federal do Brasil*. 6º Prêmio Schöntag – 2007 – Esaf – Ministério da Fazenda.
- [10] Receita Federal, Plano Anual de Fiscalização 2018.
- [11] Nasrallah, Amal. (2014). *TIT decide que é lícita operação societária que resulta na transferência de saldo credor ICMS*. Tributário nos Bastidores. <http://tributarionosbastidores.com.br/2014/07/tit-2>
- [12] Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. (2006). *O problema dos créditos de ICMS acumulados pelos exportadores: Uma proposta alternativa*. [http://www.iedi.org.br/anexos\\_legado/4cfe54000f047fe6.pdf](http://www.iedi.org.br/anexos_legado/4cfe54000f047fe6.pdf)
- [13] Nakao, S. H. (2017). *Há um tratamento contábil apropriado para o Crédito Acumulado de ICMS?* <http://incont.fearp.usp.br/index.php/2017/10/30/ha-um-tratamento-contabil-apropriado-para-o-credito-acumulado-de-icms>
- [14] Ferreira, A. H. S. (2010). *Corrupção Política e Atividade Tributária*. Revista Dataveni@ V.2, Nº 1 (jan./jun.) ISSN:1519-9916.

## Meta Fields