

PORTARIA CAT (SP) 122/2013: COLEÇÃO DE ATROCIDADES

Rogério Camargo Gonçalves de Abreu

Introdução

Em sua ementa e preâmbulo a Portaria CAT 122/13 enuncia regulamentar os parágrafos 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000), que, por sua vez, regulamentam o artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989, com seguinte redação dada pela Lei 12.294/06, de 06-03-2006:

Artigo 18 - A Secretaria da Fazenda poderá, conforme disposto em regulamento, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão:

I - de **antecedentes fiscais que desabonem** as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios;

II - de **débitos fiscais** definitivamente constituídos em nome da empresa, de coligadas ou controladas, bem como de seus sócios;

III - do **tipo da atividade econômica** desenvolvida pelo estabelecimento.

§ 1º - A garantia prevista neste artigo será prestada na forma permitida em direito, **conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.**

§ 2º - Em substituição ou em complemento à garantia prevista neste artigo, **podrá** a Secretaria da Fazenda aplicar ao contribuinte **regime especial** para o cumprimento das obrigações tributárias.

§ 3º - Concedida a inscrição, a superveniência de qualquer dos fatos mencionados neste artigo ensejará a exigência da garantia prevista neste artigo, sujeitando-se o contribuinte à suspensão ou cassação da eficácia de sua inscrição, caso não a ofereça no prazo fixado.

De início, convém noticiar que, até então, o fisco paulista não havia regulamentado referidos dispositivos da Lei paulista 6.374/89 e do Regulamento paulista do ICMS. Daí que, com o advento da Portaria CAT 12/13, chama atenção o poder dado ao fisco, de exigir do contribuinte a prestação de garantia, para a concessão, alteração ou renovação de sua inscrição fazendária, ou seja, para permitir o regular exercício de sua atividade econômica. E diante do risco de tão nova e pesada exigência fiscal paulista, necessário se refletir a respeito, ainda que não se tenha notícia de como (e se) tal Portaria esteja sendo aplicada.

Já na redação original da Lei paulista 6.374/89 era prevista a exigência de garantia para a concessão e/ou alteração na inscrição fazendária do contribuinte, com a seguinte redação:

Artigo 18 - A Secretaria da Fazenda, considerados, especialmente, **os antecedentes fiscais que desabonem** as pessoas envolvidas, inclusive de seus sócios, se for o caso, poderá, **conforme disposto em regulamento**, exigir a prestação de **garantia ao cumprimento das obrigações tributárias**, para a concessão de inscrição.

Por se tratar de diploma produzido pouco após a promulgação da Constituição Federal, de 05/10/1988, certamente tal precocidade explique tamanhas incongruências entre mencionado dispositivo e os princípios constitucionais. É o que segue analisado minuciosamente.

A exigência de garantia tributária como condição para a atividade econômica

Em síntese, a Portaria CAT 122/13 é legislação infralegal propícia para implementar graves ofensas à livre iniciativa, que, entretanto, tem fundamento de validade na Lei paulista 6.374/89 e no RICMS SP. Assim, mesmo que a legislação infralegal acima mencionada tratasse apenas de hipóteses taxativas, previstas em LEI, de restrição à concessão ou re-

novação de inscrições fazendárias, ainda assim seriam contrárias à livre iniciativa, prevista como fundamento da república e da ordem econômica, na Constituição Federal (arts. 1º, inc. IV, e 170). Daí as principais inconstitucionalidades materiais presentes.

De início, necessário anotar que, como ensina a boa doutrina,

.... não é lícito a lei fazer depender de autorização de órgãos públicos atividades não sujeitas à exploração pelo Estado, nem a uma especial regulação por parte do poder de polícia. É inaceitável, pois, que dependam de autorização em certas atividades sobre as quais o Estado não tenha necessidade de exercer uma tutela, quanto ao seu desempenho no atinente à segurança, insalubridade pública etc. Traduzir-se-á em inconstitucionalidade de a lei extravasar estes limites e passar, ao seu talante, a fazer depender de autorização legislativa as mais diversas atividades econômicas. Isto equivaleria sem dúvida a uma manifesta negação do princípio da livre iniciativa inserido na cabeça desse artigo¹.

Nesse sentido, vale também lembrar que o E. STF já tem vedado, em relevantes precedentes, que o Estado lance mão de coerções políticas como forma de cobrar os tributos. Nesse sentido:

• **Trecho do voto condutor do julgado da ADIn 173, STF:**

“Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, parágrafo único, da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos da cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do

1. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, 7º volume, arts. 170 a 192, p. 39.

Judiciário, tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição” (Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Pleno, j. 25.9.2008).

• **Súmula 70:** É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTO.

• **Súmula 127:** É INDEVIDA A TAXA DE ARMAZENAGEM, POSTERIORMENTE AOS PRIMEIROS TRINTA DIAS, QUANDO NÃO EXIGÍVEL O IMPOSTO DE CONSUMO, CUJA COBRANÇA TENHA MOTIVADO A RETENÇÃO DA MERCADORIA.

• **Súmula 323:** É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

• **Súmula 547:** NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.

Daí que, em recente julgamento do RE 565048/RS, o STF já julgou inconstitucional o parágrafo único do artigo 42 da Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul (introduzido pela Lei nº 10.908/96), que exigia garantias financeiras do contribuinte, para autorizar a impressão de seus documentos fiscais. E no voto do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, restou claro que a exigência de garantia supostamente para adimplir créditos tributários ainda nem constituídos:

... são práticas sancionatórias, limitadoras, em excesso, das atividades econômicas e profissionais dos contribuintes, desafiadoras de liberdades fundamentais consagradas na Carta Maior, por meio das quais o Estado se afasta do meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica para cobrar tributos – a ação de execução fiscal. Então, em face desse quadro de afronta ao Texto Constitucional, as normas gaúchas devem ser julgadas sob o ângulo do conflito com o direito

fundamental de livre iniciativa e com o devido processo legal. Diante de tais parâmetros, a inconstitucionalidade apresenta-se manifesta.

Entretanto, na Lei paulista 6.374/89 (art. 18) se permite à Sefaz “... **conforme disposto em regulamento**, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão: I - de antecedentes fiscais que desabonem as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, assim como suas coligadas ou controladas, ou ainda seus sócios; II - de débitos fiscais definitivamente constituídos em nome da empresa, de coligadas ou controladas, bem como de seus sócios; III - do tipo da atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento”.

Portanto, na mesma linha dos anunciados precedentes do STF, não há como se impedir a concessão, alteração ou renovação de inscrição fazendária paulista, por conta de débitos fiscais de sociedades coligadas, controladas ou sócias do contribuinte interessado.

Aliás, mesmo na hipótese alternativa à exigência de garantia, de imposição de regime especial a ser estabelecido pelo fisco (art. 21, § 4º, Portaria CAT 122/13), se prevê a possibilidade de custódia e liberação, por lote, de impressos de documentos fiscais ou de formulários de segurança (para impressão dos DANFEs – Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas). Além de estarem os documentos fiscais impressos em processo de extinção, essa restrição também vai claramente de encontro à Súmula 547 do STF, acima transcrita.

Outros abusos contra a livre iniciativa da atividade econômica

Aqui é pertinente definir o *abuso de poder* como o comportamento pelo qual o agente ou ente público excede os limites legais e/ou constitucionais de sua atuação (excesso de poder), e/ou desvia de suas finalidades, perdendo sua razoabilidade, e retirando sua legitimidade (desvio de finalidade). É o que ocorre com a Portaria CAT 122/2013, como se verá.

Com respeito a fundamentos da República, a princípios constitucionais da ordem econômica e do sistema tributário nacional, não há dúvida de que são amplas as formas pelas quais o fisco pode atuar e fiscalizar os atos dos contribuintes, visando impedir evasões tributárias. Mas isso desde que respeitada a convivência de referidos princípios constitucionais, de forma que, em alguns casos sabidamente, há a chamada antinomia aparente, ou seja, uma aparente colisão de princípios, que se resolve pela via interpretativa, sem que haja, a rigor, qualquer contradição².

Entretanto, a Portaria aqui estudada não trata de novos meios de fiscalização fazendária a potenciais evasões tributárias; trata de autorização, dada por **Lei**, para que o fisco, sob razões altamente subjetivas e discricionárias, **permita ou não** a atividade econômica de contribuinte paulista, sob condição de prévia prestação de garantias à quitação de créditos tributários meramente hipotéticos, ainda nem constituídos, e supostamente oriundos de fatos geradores ainda nem ocorridos.

Ora, por se tratar de restrição à atividade econômica (arts. 1º, inc. IV, e 170, CF), já seria essencial que, em respeito ao princípio da legalidade (arts. 5º, inc. II, e 37, CF), ao menos a Lei paulista estabelecesse taxativamente as hipóteses de vedação à concessão, alteração ou renovação da inscrição fazendária, bem como os requisitos a serem atendidos para tal restrição. Ou seja, o referido ato administrativo deveria ser vinculado, e não discricionário, sob pena de que o exercício da livre iniciativa seja tolhido por razões subjetivas, pessoais e até imorais, ou seja, em ofensa aos mencionados princípios da legalidade, pessoalidade, e moralidade (art. 37, CF).

Nesse sentido, para se evitar abusos da autoridade fazendária é que a Constituição Federal dispõe que, enquanto aos contribuintes vale a regra pela qual *“ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão*

2. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 29

em virtude de lei” (art. 5º, inc. II, CF), de outro lado, o agente público só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir, também atento aos princípios constitucionais administrativos, acima referidos (art. 37, CF).

Daí que, a respeito da legalidade e do poder normativo sobre atividades econômicas, “... *não se admite é que a Administração, a pretexto de pormenorizar a lei, dela se afaste, negue ou enfraqueça, direta ou indiretamente, os seus objetivos, estabeleça obrigações ou direitos inteiramente desvinculados do texto legal, ou inviabilize a sua implementação*” (REsp 883844/PR). E assim, no ordenamento brasileiro, a LEI é o veículo normativo adequadamente empregado para criar condições ao regular exercício da atividade econômica, de forma que o ato administrativo que a autoriza sempre deve se dar de forma vinculada, e não discricionária. Ou seja, preenchidos requisitos legalmente previstos, o agente competente fica obrigado à liberação da atividade econômica. Assim são, por exemplo, os alvarás municipais.

Portanto, são absurdos o artigo 18 da Lei 6.374/89, o artigo 21 do RICMS/SP, e o artigo 1º da Portaria CAT 122/13, ao disporem que a Sefaz **poderá** exigir a prestação de garantia ao cumprimento de **eventuais e futuras** obrigações tributárias, como condição para a concessão, alteração ou renovação de inscrição fazendária ao contribuinte, sendo que a garantia poderá ser (Portaria CAT 122/13, art. 13) I - fiança bancária, II - seguro de obrigações contratuais, ou III - depósito administrativo.

E pior, vale notar quão permissivo e perigoso é o artigo 18 da Lei 6.374/89, ao dispor que, “... *considerados, especialmente, os antecedentes fiscais que desabonem as pessoas envolvidas, inclusive de seus sócios, se for o caso,...*”, a Sefaz “... **poderá, conforme disposto em regulamento, exigir a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias, para a concessão de inscrição.**” Ou seja, a Lei deixou para o Regulamento do ICMS (Decreto, conforme art. 47, inc. III, da Constituição do Estado de São Paulo) a definição de condições para se permitir ou não a realização da atividade.

Nesses termos, o RICMS/SP autoriza à SEFAZ “*exigir, antes de deferir o pedido de inscrição ou de sua renovação*” (art. 21), ... “*a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em razão (§1º): 1 - de antecedentes fiscais...; 2 - da existência de débito fiscal definitivamente constituído em nome da empresa, de suas coligadas, controladas ou de seus sócios; 3 – do tipo de atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento.*”

Aliás, na esteira do § 3º do art. 18 da Lei 6.374/89, o § 5º do art. 21 da Portaria CAT 122/13 também autoriza que a exigência da garantia se faça mesmo após a concessão da inscrição ou da renovação, sob pena de suspensão ou cassação da eficácia da inscrição. Ou seja, a situação de ameaça se eterniza para o contribuinte!

Não bastasse, para exigência da tal garantia, o artigo 21 do RICMS/SP traz relação meramente exemplificativa (§ 3º) de “antecedentes fiscais desabonadores”. E assim, na atual redação da Portaria CAT 122/13, o contribuinte fica vulnerável à escolha do Delegado Regional Tributário (art. 5º) (ou de outro delegado deliberadamente indicado pela Diretoria Executiva da Administração Tributária - § 1º), para a exigência de garantia, mesmo em outras **situações não previstas** em Lei, nem no RICMS. Afinal, segundo o §2º do art. 1 da Portaria CAT 122/13, “... *considera-se antecedente fiscal desabonador, além dos exemplos previstos no § 3º do artigo 21 do RICMS, qualquer outro que revele indícios ou fundada suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária.*” Ou seja, grave ofensa à legalidade e à livre iniciativa.

E pior, em substituição ou em complemento à garantia, “... *poderá a Secretaria da Fazenda submeter o contribuinte a regime especial para o cumprimento das obrigações tributárias*” (artigo 21 do RICMS/SP, § 4º). Outro enorme absurdo, pois, afinal, o que justificaria tal regime especial? E no que este consistiria? Mais agressões, portanto, à legalidade, à moralidade e à razoabilidade, ameaçando também a isonomia e a impessoalidade.

Mais, a Portaria CAT 122/13 foi além: também autoriza a exigência de garantia, conforme o “... *tipo de atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento, em especial nas situações em que existir transitoriedade da atividade ou elevado risco de não cumprimento das obrigações tributárias*”. Simplesmente incompreensível, pois não há como presumir risco de inadimplência tributária apenas com base no ramo econômico da empresa. Ou seja, está se permitindo que o agente fiscal impeça regular exercício da livre iniciativa, com base em conclusão discriminatória, pessoal e anti-isonômica, com ameaça ao art. 9º, inc. III, do CTN, e aos artigos 2º, inc. II, VI e VII, 4º, II, e 8º, do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo.

Afinal, a respeito da isonomia, vale lembrar que a Constituição Federal dispõe que “... *é vedado... instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*” (art. 150, inc. II), ou ainda, “*estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*” (art. 152). E nesse sentido, o CTN (sabidamente recepcionado como Lei Complementar) veda o tratamento anti-isonômico e/ou discriminatório (artigos 9º, III, 10 e 11).

Na mesma linha, dentro de sua autonomia e competência tributária, a Constituição Estadual paulista também veda o tratamento desigual entre contribuintes com situações equivalentes (art. 163, inc. II).

Ilegalidades quanto à incidência da norma tributária, ao surgimento da obrigação tributária principal, e à responsabilidade tributária

Como se sabe, à lei complementar ficou a tarefa constitucional (art. 146) de (II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar,

(III) estabelecer normas gerais sobre (b) obrigação tributária (principal ou acessória), com observância dos já referidos princípios aplicáveis à Administração Pública (art. 37, CF). É o que faz o CTN.

Assim, o Estado de São Paulo pode até alegar que as exigências de garantias aqui combatidas seriam meras obrigações tributárias acessórias (art. 113, § 2º, CTN). Mas devido a seu caráter garantidor de futuros e incertos créditos tributários, inegável que as tais exigências instituíram obrigações principais, dissimuladas e antecipadas, verdadeira aberração jurídica. E pior, se ignora plenamente o sistema de responsabilidades tributárias.

Não bastasse o caráter de coerção abusiva, como forma de compensar a ineficiência arrecadatória do Estado, há de se notar outros aspectos graves. A garantia prevista na Portaria CAT 122/13 pode ser exigida, não visando o adimplemento de créditos tributários já constituídos, mas obrigações jurídicas hipotéticas e futuras, ou seja, por conta de fatos que podem jamais ocorrer.

E assim, em caso de contribuintes já inscritos, haverá estimativa com base nos saldos devedores de ICMS de seus estabelecimentos instalados no Estado de SP, nos 12 meses antecedentes, ou na média mensal dos saldos devedores (art. 9º, § 3º). Em caso de primeira inscrição estadual do contribuinte, o valor da garantia será equivalente ao *“ICMS estimado pelo contribuinte para os primeiros doze meses de atividade”*, sendo que o Delegado Regional Tributário pode considerar tal estimativa subestimada, e fixar outro valor (§ § 4º, 5º e 6º). Ou seja, é notória a abertura a arbitrariedades, atacando frontalmente a sistemática da incidência da norma tributária, pela qual a obrigação tributária principal só nasce diante da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário (artigos 3º e 13, parágrafo 1º, CTN).

E mais, a Portaria CAT 122/13 permite ao fisco impedir que determinado contribuinte obtenha, altere ou renove sua inscrição fazendária, apenas porque alguma de suas sociedades coligadas ou controladas, ou

de seus sócios, não estiver em dia com qualquer outra obrigação acessória exigida pela legislação. Em outras palavras, a inscrição fazendária poderá ser negada, por exemplo, apenas porque alguma sociedade coligada, controlada, ou algum sócio da empresa contribuinte, tiver meramente deixado de entregar uma Guia de Informações de algum mês.

Ora, tais disposições ofendem o CTN, que estabelece que apenas: “... a **lei** pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação...” (art. 128). Afinal, no quadro analisado, a responsabilidade se dá sem amparo em Lei, e incide sobre pessoas sem qualquer vínculo com o fato gerador. E nesse sentido, o Código paulista de defesa do contribuinte (Lei Complementar de São Paulo 939/2003) estabelece ser garantia do contribuinte a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de multa não previstos em **lei** (artigo 5º, I).

Ainda, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, o art. 134 do CTN só permite responsabilizar solidariamente com este, aqueles que intervierem nos atos geradores do crédito tributário (ou seus responsáveis).

Por sua vez, o artigo 135 do CTN só responsabiliza pessoalmente por créditos tributários aqueles cujos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tenham gerado as respectivas obrigações tributárias.

E por fim, a responsabilidade por infrações tributárias é pessoal de seu agente, e não de terceiros (art. 137, CTN).

Enfim, além de ofender as disposições constitucionais e legais relativas à incidência da norma tributária, e às obrigações tributárias, a Portaria CAT122/13 ignora plenamente o sistema legal de responsabilidades tributárias.

A exigência de garantia como ofensa à razoabilidade:

Ora, diante de hipóteses tão abusivas em que a garantia poderá ser exigida, se torna ainda mais contundente a falta de razoabilidade, na medida em que não há qualquer fato objetivamente sustentável que comprove quantos serão os fatos geradores de obrigações tributárias do contribuinte, e seus valores. Como, então, poderá o contribuinte que inicia sua atividade, dar garantia ao fisco, se ele mesmo ainda não possui suporte patrimonial além de seu próprio capital?

Não bastasse, ao autorizar diferentes modalidades de garantias, há absurda exigência de que, na hipótese de auto de infração e imposição de multa, em caso de fiança bancária ou seguro de obrigações contratuais, a instituição garantidora seja imediatamente notificada para efetuar o pagamento do valor garantido, no prazo de 30 (trinta) dias. E mesmo se houver *“defesa administrativa ou ação judicial contra a autuação, a instituição garantidora deverá efetuar depósito administrativo”... “para garantir o débito fiscal exigido”... “dispensada qualquer outra interpretação”* (§ 2º).

Ora, é evidente o caráter impeditivo à atividade econômica; afinal, não há como imaginar que uma instituição bancária se sujeite a ter de pagar eventual crédito tributário, em 30 dias, apenas bastando que haja a autuação fiscal. E pior, não há como se imaginar que um contribuinte desabonado pelo fisco possa conseguir tal seguro a futuras e incertas obrigações tributárias, inclusive mediante cláusulas estabelecidas pelo fisco, com carta de aceitação prévia da sociedade resseguradora (artigos 15 e seguintes, Portaria CAT 122/13).

E como já se concluiu em decisão monocrática do Min. Luiz Fux, então no STJ:

É defeso à Administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que tal procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional

ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz. Recurso Improvido (REsp. 414.486/RS)

Ora, pelos dispositivos aqui combatidos, o Estado nitidamente usaria de mecanismos indiretos e ilegais, ignorando o devido processo legal, sem qualquer razoabilidade, portanto, em claro abuso e desvio do poder legislativo e regulamentar.

Enfim, é clara e razoável a necessidade de que, ao instituir a possibilidade de autoridades fazendárias exigirem garantias financeiras do contribuinte, o ordenamento jurídico defina objetivamente critérios e condições pelas quais aquelas sejam impostas. Sem isso, há notória insegurança jurídica a todo sistema tributário nacional, e pior, há o convite à corrupção; afinal, se o fiscal pode **ou não** fazer exigências, pode simplesmente isentar o contribuinte, sem dever mais satisfações à estrutura oficial, mas sim mediante satisfação de interesses pessoais.

Ofensas ao direito de defesa

Na esteira dos absurdos, é notoriamente ilegal e inconstitucional a exigência de garantias, como o depósito prévio do valor da autuação impugnada administrativamente. É o que se vê pelo disposto no artigo 151, inc. III, do CTN, que prestigia o direito de defesa do contribuinte, confirmado pela Súmula Vinculante 21 do STF³.

Enfim, eventuais atuações fiscais, se impugnadas administrativamente, não podem servir de pretexto para se cassar a inscrição fazendária da empresa, ou seja, para impor o encerramento de sua atividade.

E mais, nos procedimentos previstos pela Portaria CAT 122/13 também há outras ofensas ao direito de defesa do contribuinte. Diante

3. Súmula Vinculante 21 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. (DJe nº 210 de 10/11/2009, p. 1. DOU de 10/11/2009, p. 1).

do pedido da inscrição fazendária, de sua alteração ou renovação, há a previsão de que o fisco possa:

- convocar para entrevista pessoal, mediante prévia notificação, o sócio, o diretor, o administrador ou o procurador, que deverão comparecer munidos dos originais de seus documentos pessoais, em dia, local e horário designados pelo fisco... (art. 6º, § 1º, item 1) ou;
- exigir a apresentação e juntada de outros documentos necessários à elucidação de qualquer dúvida evidenciada no processo (item 3).

Ora, se de um lado, o contribuinte deseja exercer sua livre iniciativa econômica, e de outro, o fisco quer se garantir de atividades presumivelmente lesivas ao fisco, evidente que, antes daquele prestar informações, deveria o fisco ao menos informar em qual ou quais das hipóteses previstas estaria o contribuinte supostamente em curso. Afinal, se nem há previsões taxativas e objetivas das situações que poderiam impedir sua atividade econômica, não pode o contribuinte ser obrigado a responder a dúvidas do fisco, sem este antes informar quais são os supostos potenciais lesivos cujas suspeitas recaem sobre ele.

Em outras palavras, o contribuinte tem direito de saber sobre o que está sendo fiscalizado. E nesse sentido, vale lembrar que, por disposição do Código paulista de defesa do contribuinte:

- são objetivos do Código (art. 2º) (II) proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar; e (III) assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal.
- são direitos do contribuinte (art. 4º) (IV) o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos da Administração Tributária; (V) a

eliminação completa do registro de dados falsos ou obtidos por meios ilícitos; (VI) a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados; (XI) a recusa a prestar informações por requisição verbal, se preferir notificação por escrito; e (XV) a faculdade de se comunicar com seu advogado ou entidade de classe quando sofrer ação fiscal, sem prejuízo da continuidade desta.

- a administração tributária deve seguir princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, e motivação de seus atos (art. 8º).

Aliás, embora as mencionadas decisões caibam ao Delegado Regional Tributário, qualquer autoridade fiscal poderá lhe encaminhar proposta da dispensa ou da exigência da garantia, seu valor, e prazo de vigência (art. 5º, §2º). Tal atribuição agrava ainda mais a falta de objetividade das situações passíveis de tão grave exigência à atividade econômica.

Ora, nada razoável a sistemática analisada, ao permitir ao fisco autorizar ou não uma atividade econômica de contribuintes, baseado na discricionariedade do agente público. Daí que, na hipótese de “antecedentes fiscais desabonadores”, nítido que a exigência de garantia tem caráter de penalidade, conforme interpretação analógica autorizada pelo art. 108, inc. I, do CTN.

E nesse sentido, o CTN já dispõe que só a Lei pode fixar penalidades para condutas contrárias à Lei e por outras infrações nela previstas, ou também fixar hipóteses de dispensa ou redução de penalidades (art. 97, III e VI, CTN), restando ao decreto dispor para fiel execução da Lei (art. 84, IV, CF), “... *com observância das regras de interpretação estabelecidas...*” no CTN (art. 99, CTN).

Mas ainda que resistisse a tantos vícios, a previsão legal para se exigir garantias (para a inscrição fazendária), deveria ser interpretada “... *da maneira mais favorável ao acusado...*” (art. 112, CTN).

Por fim, de qualquer forma, para referida exigência da garantia, mesmo que fosse por conta de hipóteses taxativas previstas em Lei, inegável que caberia ao fisco o ônus de comprovar eventuais “*indícios ou fundada suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária*” que fossem considerados como antecedente fiscal desabonador. É questão do ônus probatório, em respeito ao devido processo legal e ao direito de defesa.

A reversão do problema por Decreto do Governador do Estado de São Paulo

Em termos práticos, para afastamento das exigências ora combatidas, bastaria ao Governador do Estado de São Paulo, por iniciativa própria, expedir Decreto, revogando expressamente os parágrafos 1 a 5 do art. 21 do RICMS SP e a Portaria CAT 122/13.

Afinal, em seu art. 18, a Lei 6.374/89 dispõe que a exigência da garantia tem de ser “... *conforme disposto em regulamento*...”. Portanto, se não houver disposição regulamentar, não haverá agente público que poderá aplicar tal dispositivo legal.

Entretanto, se revogada só a Portaria CAT 122/13, ainda que improvável, nada impedirá que o fisco paulista negue inscrições fazendárias, com amparo nos combatidos dispositivos do RICMS. Assim, ainda que fosse correto, não seria suficiente que o próprio Coordenador da Administração Tributária revogasse sua Portaria CAT 122.

Enfim, o Governador do Estado de São Paulo tem o poder necessário para tal solução jurídico-política.

Convite à atuação do CODECON

Outra oportunidade de resolução da questão seria via o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte e Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, por iniciativa de qualquer de seus membros,

independentemente de casos concretos em que haja as exigências aqui combatidas.

Afinal, são atribuições do CODECON paulista (art. 23, LC 939/03):

- I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II - receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte (...)

Ao passo que o referido Código de Defesa dos Contribuintes tem como objetivos (art. 2º):

- (...) II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;
- III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse; IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;
- (...) VII - assegurar o regular exercício da fiscalização.

Assim, há clara necessidade de que, via CODECON, também haja pedidos de que o Governador do Estado de São Paulo revogue os parágrafos 1 a 5 do art. 21 do RICMS SP e a Portaria CAT 122/13.

Combatendo judicialmente as atrocidades

Diante das exigências aqui combatidas, caberá ao contribuinte buscar solução administrativa ou judicial, embora mais recomendável seja mesmo a segunda via. Afinal, em âmbito administrativo, o Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte e Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, não tem competência para anular/desconstituir exigências fiscais, mas apenas abrir representação contra o

servidor responsável pelas exigências combatidas (art. 24, parágrafo 1º, LC 939/03), que, entretanto, estará aplicando a legislação vigente.

Não bastasse, certamente será necessária uma tutela de urgência, não prevista na via administrativa da Lei Complementar paulista 939/03.

E mais, ainda no âmbito administrativo, considerando que a absurda exigência de garantia está presente no artigo 18 da Lei paulista 6.374/89, há de se reconhecer a vedação legal (art. 28, Lei SP 13.457, de 11/03/2009) de ser afastada a aplicação de dispositivo de lei, com base em alegada inconstitucionalidades federal e/ou estadual.

De outro lado, diante da intimação da exigência combatida neste texto, o contribuinte poderá, em 120 dias, interpor mandado de segurança, se a questão não demandar dilação probatória (*“O mandado de segurança é via processual angusta, em que não há fase de dilação probatória, razão pela qual o impetrante deve fazer prova pré-constituída das alegações que justificam a sua pretensão mandamental”* [RMS 44247/MS]). Mas não havendo circunstâncias que dispensem dilação probatória (difícil, em vista das hipóteses das exigências a serem combatidas), o recomendável será ação cominatória, visando obtenção da inscrição fazendária independente das exigências combatidas, com pedido liminar (art. 273, inc. I, CPC).

Certamente bastará o Estado de São Paulo iniciar aplicação da Portaria aqui analisada, que começarão a aparecer pronunciamentos judiciais contrários a ela.

Conclusões

Por todo o exposto, conclui-se que:

1. A Portaria CAT 122/13 está parcialmente amparada nos §§ 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000), que, por sua vez, regulamentam o artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989.

2. Entretanto, nenhum de tais dispositivos tem fundamento constitucional, sendo que, nos diversos aspectos apontados neste texto, trazem inconstitucionalidades materiais, em ofensas às Constituições Federal e Estadual paulista, e também ao CTN e ao Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo.
3. Nesse sentido, há de se destacar as ofensas à livre iniciativa, fundamento da República e da ordem econômica, e aos princípios da legalidade administrativa e tributária, da moralidade, da impessoalidade, da razoabilidade, ao direito de defesa e ao devido processo legal. Afinal, não há qualquer amparo jurídico na pretensão fazendária de, a pretexto de maior eficiência arrecadatória, condicionar o desenvolvimento de atividades econômicas lícitas à prestação de garantias de quitação de futuros e eventuais fatos geradores de tributos.
4. Não fosse pela revogação, por meio de nova lei paulista, do artigo 18 da Lei paulista 6.374, de 02/03/1989, fácil solução das combatidas atrocidades da legislação paulista seria a revogação, pelo próprio Governador do Estado de SP, dos parágrafos 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/2000).
5. Ainda, no âmbito administrativo institucional, são adequadas reclamações perante o CODECON paulista, a quem caberá oficiar o Governador, pleiteando a revogação dos §§ 1º a 5º do artigo 21 do Regulamento paulista do ICMS (aprovado pelo Decreto SP 45.490/200).
6. De outro lado, se o contribuinte se deparar com exigências fazendárias formuladas nos termos da Portaria CAT 122/2013, lhe restará se socorrer do Judiciário. E assim poderá fazer via mandado de segurança, se (i) dentro de 120 dias de ser intimado da exigência a ser combatida, e (ii) seus pedidos puderem ser resolvidos por documentos apresentados na petição inicial, ou seja, dispensando dilação provatória. Caso contrário, lhe restará a ação cominatória. Mas em qualquer via judicial, necessário o pedido de tutela de urgência, para a célere expedição da inscrição fazendária.

Referências

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil* – arts. 170 a 192. São Paulo: Saraiva, s.d. v. 7, p. 39.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 29.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 10 de maio de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm.

BRASIL. *Código Tributário Nacional* – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

_____. *Decreto de São Paulo 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut.

_____. *Lei do Rio do Grande do Sul 8.820, de 27 de janeiro de 1989*. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/site/>

_____. *Lei do Rio do Grande do Sul 10.908, de 30 de dezembro de 1996*. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/site/>

_____. *Lei Complementar de São Paulo 939, de 03 de abril de 2003*. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/ouvidoria/legis04.shtm>.

_____. *Lei de São Paulo 6.374, de 03 de março 1989*. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut.

_____. *Lei de São Paulo 12.294, de 06 de março de 2006*. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut.

_____. *Portaria CAT 122, de 04 de dezembro de 2013*. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp. 414.486/RS*, Min. LUIZ FUX, 1ª. T., j. 7.5.02, DJ 27.5.02, p. 142. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200167687&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

_____. *REsp 883844/PR*, 2ª turma, DJ 18.08.2009. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN DJe: 27/04/2011. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601957202&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

_____. *RMS 44247/MS*, 2ª Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 23.10.2014, DJe: 05/11/2014. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199400048823&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 173/DF*, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, DJ: 25/09/2008, DJe 19-03-2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=1493516>.

_____. *Súmula 70*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100

_____. *Súmula 127*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_101_200

_____. *Súmula 323*, Sessão Plenária de 13/12/1963. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400

_____. *Súmula 547*, Sessão Plenária de 03/12/1969. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600

_____. *Súmula Vinculante 21*. DJe nº 210 de 10/11/2009. Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudencia-SumulaVinculante/anexo/Enunciados_Sumula_Vinculante_ST-F_1_a_29_e_31_a_37.pdf

_____. *RE 565048/RS*, DJ: 29.05.2014, Rel. Min. Marco Aurélio, DJE 09/10/2014. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2561427>