

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

Livre Concorrência e Fiscalização Tributária

Caio Augusto Takano

1. Introdução

Publicada em dezembro do ano passado, a Portaria nº 122 da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT da Secretaria da Fazenda de São Paulo oferece excelente oportunidade para revisar o debate sobre as limitações a que se submetem os deveres instrumentais instituídos no interesse da fiscalização tributária, bem como a interseção entre o regime jurídico daqueles deveres e o princípio da livre concorrência, alçado no texto constitucional como um princípio geral da Ordem Econômica.

Fundamentalmente, buscou aquele instrumento normativo, dentro da sua competência para instituir deveres instrumentais¹, regular a possibilidade de o Estado de São Paulo exigir garantia de determinados contribuintes para concessão, alteração ou renovação de sua inscrição no Cadastro de Contribuintes, prevista no art. 21, parágrafo 1º, do RICMS-SP, com o propósito de assegurar a arrecadação tributária e coibir a evasão fiscal.

Em rigor, o tema não é novo. Existem três súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal afastando qualquer forma de sanção política (Súmulas nºs 70, 323 e 547) que, ao fim e ao cabo, apontam que o limite da fiscalização tributária está fortemente ligado à livre iniciativa e à livre concorrência. Nada obstante, a prática tem revelado que a voracidade da Administração Tributária para impor um "cerco" a contribuintes devedores tem dado ensejo a inúmeros novos deveres instrumentais (ou novos requisitos para o seu cumprimento), com sanções tão significativas nos casos de sua inobservância que, no mais das vezes, verdadeiramente totem qualquer possibilidade real de defesa, não restando outra saída ao contribuinte além de cumpri-los.

O presente artigo se propõe a analisar as prescrições contidas na Portaria CAT nº 122/2013, verificando a consis-

¹ Embora não caiba reproduzir a discussão sobre a forma de aplicação do princípio da legalidade no regime jurídico dos deveres instrumentais, entendemos ser possível a sua instituição mediante atos normativos infralegais, desde que seja atribuída tal competência mediante lei. Sobre o assunto, cf. SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 465. Em sentido contrário, cf. CARRAZZA, Roque Antonio, *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 214-215.

tência de seus fundamentos e a sua pertinência com o ordenamento jurídico pátrio, buscando apontar o debate em torno do tema e oferecer à reflexão dos leitores alguns apontamentos sobre os limites a que está adstrito o Poder Público ao instituir deveres instrumentais, principalmente em decorrência dos princípios da Ordem Econômica.

2. Tributação e Ordem Econômica

Não é este o espaço para desenvolver estudos aprofundados sobre a relação entre os temas da tributação e da livre concorrência². Nada obstante, a compreensão de que a tributação age como relevante instrumento para concretizar uma Ordem Econômica preconizada pelo legislador constituinte de 1988 passa a ser fundamental para a investigação dos limites aos deveres instrumentais que, em alguma medida, causem restrições à livre concorrência e à livre iniciativa.

Richard Musgrave, já no final da década de 1960, apontava que a tributação não apenas possui uma função arrecadadora, como também uma função distributiva, redistribuindo a renda e reduzindo desigualdades, ao onerar diferentemente quem possui maior capacidade econômica (por exemplo, pela adoção de métodos progressivos) ou ao aplicar os recursos obtidos mais em favor de alguns do que de outros; e uma função estabilizadora, atuando sobre o nível de empregos, estabilidade e crescimento econômico de um país³. Daí assistir razão a Luís Eduardo Schoueri, ao afirmar estar superado o mito da neutralidade da tributação, tendo em vista as modificações que ela provoca no comportamento dos agentes⁴.

Assumir a existência dessas outras funções nas normas jurídicas tributárias implica admitir que não há de ser desprezados os princípios e regras da Ordem Econômica no estudo do Direito Tributário, assertiva que é reforçada pelo cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, para referir as lições de Alfredo Augusto Becker⁵. É forçoso reconhecer, pois, que a separação entre Direito Tributário e Direito Econômico existe meramente para fins didáticos, não podendo servir como justificativa para a desconsideração do fenômeno jurídico como uno⁶.

E dentro da Ordem Tributária não se encontra apenas o tributo, puro e simplesmente, mas igualmente todas as prestações que se voltam, direta ou indiretamente, à sua percepção, isto é, tanto as obrigações tributárias propriamente ditas quanto aqueles outros deveres, cuja finalidade precípua é auxiliar a arrecadação ou fiscalização dos tributos, mediante prestações destituídas de natureza patrimonial: os deveres instrumentais tributários.

Daí por que a livre concorrência e a livre iniciativa, princípios que se irradiam indistintamente sobre todo o sistema jurídico, compõem importantes vetores à fis-

² Sobre o assunto, cf. SCHOUEIRI, Luís Eduardo, "Livre concorrência e tributação". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 11º volume. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 241-271.

³ MUSGRAVE, Richard A. *Fiscal systems*. New Haven e Londres: Yale University Press, 1969, pp. 13-27.

⁴ O Professor Titular da Universidade de São Paulo ensina, ainda, que a neutralidade que existe no sistema tributário seria, portanto, unicamente em relação à livre concorrência (SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Op. cit.* (nota 1), pp. 37-41).

⁵ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 121-124.

⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo, *Op. cit.* (nota 2), p. 270.



Caio Augusto Takano
é Mestrando em
Direito Econômico,
Financeiro e
Tributário pela
Universidade de
São Paulo - USP,
Professor-assistente
no Curso de
Especialização em
Direito Tributário do
IBDT e Advogado em
São Paulo.

calização tributária e, conseqüentemente, à instituição de deveres instrumentais no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Contudo, antes de investigarmos a forma pela qual tais princípios atuam sobre a imposição de deveres instrumentais, torna-se imperioso conceituá-los, diferenciá-los, e analisar a relação existente entre ambos, porquanto livre iniciativa e livre concorrência são figuras distintas, ainda que muitas vezes não seja feita uma distinção precisa entre elas.

Consoante às lições de Celso Ribeiro Bastos, livre iniciativa e livre concorrência não se confundem, pois enquanto esta não existe sem aquela (mas, antes, a pressupõe), a recíproca não é verdadeira⁷. Com efeito, a própria Constituição Federal, ao prescrever em seu art. 170 que a livre iniciativa é fundamento da Ordem Econômica e que a livre concorrência é um de seus pressupostos, carrega duas informações relevantes: (i) não se tratam, livre iniciativa e livre concorrência, de expressões sinônimas; (ii) tampouco são finalidades da Ordem Econômica, porquanto esta é assegurar a existência digna a todos⁸.

Daí se extrai que a livre concorrência configura um meio para atingir uma finalidade constitucionalmente delimitada (dignidade de existência de todos), que deve prestigiar a livre atuação dos agentes do mercado (livre iniciativa), mas que, ao mesmo tempo, controle e fixe limites para essa atuação, protegendo a concorrência e, desta forma, garantindo a todos uma existência digna fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho⁹. O Estado não deve se manter neutro frente à concorrência, apenas, mas igualmente promover um ambiente propício ao seu desenvolvimento¹⁰.

Eis, fundamentalmente, o conteúdo do princípio da livre concorrência: assegurar a todos, ao máximo possível, o livre exercício da atividade econômica (produzindo, circulando e distribuindo riquezas), sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos¹¹.

Trata-se, portanto, de uma garantia assecuratória da liberdade de concorrência na Ordem Econômica¹², possibilitando, a um só tempo, que a potencialidade de concorrer seja aberta normativamente a todos e que lhes seja assegurado o exercício da livre iniciativa, tarefa que exige a delimitação dos exatos contornos desse direito, não apenas em relação a ele próprio como aos demais princípios norteadores de nosso ordenamento jurídico¹³. Nesse sentido, predica Luís Eduardo Schoueri que:

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico brasileiro*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 132.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 351.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), p. 246.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. "Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da Ordem Econômica". In: FERRAZ JUNIOR, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 494.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "Tributação e livre concorrência". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 402.

¹² GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 192-194.

¹³ FERRAZ JUNIOR, Roberto. "Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado". In: TORRES, Helene Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 272-273.

"o sentido da liberdade na concorrência vem, então, na ideia de um direito assegurado a todos. A concorrência deve estar aberta à totalidade da coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos)"¹⁴.

Em outras palavras, para assegurar a garantia de acesso à concorrência a liberdade de exercício de cada agente do mercado, a livre concorrência deverá agir, não limitando a livre iniciativa, mas delineando, em conjunto desta e a protegendo, os princípios da Ordem Econômica, obstruindo comportamentos prejudiciais que firam o direito por ele assegurado, pela falta de intervenção nos atos de particulares, num cenário em que a livre iniciativa fosse absoluta¹⁵.

Surge, ainda, dentro do contorno constitucional da Ordem Econômica preconizada pelo constituinte, o princípio da neutralidade concorrencial, derivado do princípio da livre iniciativa, que busca, mediante a proibição de que o Estado impossibilite - juridicamente ou de fato - a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas, promover a livre conformação da atividade econômica e a igualdade de chances aos agentes econômicos. O Estado deve monitorar e regular o mercado, mas, ao fazê-lo, não deve adotar medidas que impliquem privilégios odiosos ou, ainda, restringir excessiva ou injustificadamente (*violar*, portanto) os princípios que norteiam a Ordem Econômica¹⁶.

Uma última advertência deve ser feita: cabe ao intérprete levar em consideração que os demais princípios inseridos no art. 170 da Constituição Federal interagem com a livre concorrência, todos confluindo para a finalidade preconizada no *caput* daquele dispositivo, e deverão ser aplicados, em conjunto, na maior medida possível, na ponderação das normas tributárias perante as peculiaridades do caso concreto¹⁷. Não é demais recordar que tais princípios, de indiscutível importância na Ordem Econômica, igualmente atuam sobre os deveres instrumentais tributários.

3. Livre Concorrência como Fundamento e Limitação à Fiscalização Tributária

Sob a perspectiva da Ordem Econômica, o tributo constitui o "preço" da liberdade concorrencial e da proteção à livre concorrência, isto é, configura o preço de o Estado brasileiro não atuar diretamente no mercado para obter suas receitas - seja pela intervenção no domínio econômico por absorção, seja por participação -, reservando o mercado à atuação privada¹⁸.

Assim, a tributação se apresenta hoje como importante instrumento pelo qual o Estado obtém os meios econômicos necessários para a realização dos direitos por ele tutelados e protegidos¹⁹, bem como de suas próprias finalidades, cujo interesse é

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 352.

¹⁵ BOMFIM, Diego. *Tributação & livre concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 176.

¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Roberto. *Op. cit.* (nota 13), pp. 277-278.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), pp. 247-250.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 41-42.

¹⁹ Daí por que Holmes e Sunstein sustentarem que o tributo é o preço dos direitos, dentre os quais a própria liberdade, e da sua instituição, arrecadação e fiscalização depende a própria concretização e eficácia dos direitos fundamentais (cf. HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass. R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova Iorque/Londres: W. W. Norton & Company, 2000, p. 15).

de toda coletividade²⁰. E se algum de seus membros não paga seus tributos (*e.g.*, sonegadores), restará aos demais contribuintes suprir o montante que não foi pago por aquele que devia tê-lo feito, para fazer frente aos custos estatais.

Torna-se nítido o papel desempenhado pelos deveres instrumentais tributários (conhecidos impropriamente como "obrigações acessórias"²¹) em nosso ordenamento jurídico, como eficazes instrumentos de fiscalização e controle da arrecadação tributária. Eis seus objetivos: (i) a otimização da arrecadação e (ii) o combate à evasão fiscal. Por seu intermédio, permite-se não apenas uma arrecadação mais eficiente, como possibilidade que a carga tributária seja distribuída, o mais próximo possível, em conformidade com a vontade da Constituição Federal.

Conforme aponta Luís Eduardo Schoueri, não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leve a distorções concorrenciais. Os contribuintes, aproveitando-se da precariedade da fiscalização tributária, obtêm vantagens competitivas sobre seus concorrentes, que, caso não consigam suportar a diferença de preços, retirar-se-ão do mercado²² ou, por uma questão de sobrevivência, passarão a compartilhar do procedimento ilícito²³.

Com efeito, os danosos efeitos da evasão fiscal à livre concorrência são, há muito, conhecidos: sobrecarregam os demais contribuintes (não sonegadores) com uma carga tributária acima do razoável, enquanto proporcionam vantagens econômicas ilícitas aos contribuintes sonegadores, que escapam do sacrifício da tributação²⁴. Ademais, confere-se a estes, com base em um elemento artificial (e ilícito) de competição, condições de competitividade muito diferentes daqueles que pagam seus tributos corretamente, permitindo-lhes que atuem com preços consideravelmente menores ou que incorporem o valor do tributo não pago em sua margem de lucro.

Daí por que Gerd Willi Rothmann afirmar que a evasão fiscal elimina a livre concorrência e desestimula (ou até mesmo impossibilita) os investimentos nacionais e estrangeiros na economia do país, o que afeta negativamente o seu desenvolvimento econômico, a criação de empregos e o bem-estar da coletividade que aqui reside²⁵.

²⁰ Eis, inclusive, a causa (justificação) dos tributos a que se referia Ezio Vanoni (cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Souza (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financieiras, p. 127).

²¹ Novamente, este artigo não é espaço apropriado para reproduzir todo o debate acadêmico que circunscreve o tema. Entre os doutrinadores que repudiam a utilização do signo "obrigação acessória" por irremediável imprecisão terminológica, cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 60; cf. CARVALHO, Paulo de Barros. "A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias". *Revista de Direito Público* nº 17. São Paulo: Malheiros, 1972, p. 384; cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 463-465; entre outros. Em sentido contrário, cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 38-39; cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. "Notas". In: BALLEIRO, Alomar. *Direito Tributário brasileiro*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 698-702; cf. FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Obrigação tributária acessória*. São Paulo: Gráfica Editora Aquarela S.A., 1988, entre outros.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 356.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - direito assegurado ao Fisco pelas leis suprema e complementar". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105. São Paulo: Dialética, 2004, p. 137.

²⁴ BALLEIRO, Alomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 198.

²⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. "Tributação, sonegação e livre concorrência". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 361-362.

Nesse sentido, a preservação da livre concorrência age como fundamento da fiscalização tributária. Tanto as faculdades conferidas pelo texto constitucional (identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, conforme o art. 145, parágrafo 1º, *in fine* da Constituição de 1988) quanto as faculdades conferidas pelo Código Tributário Nacional (instituição de deveres instrumentais no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos), possuem como fundamento a necessidade de combater a evasão fiscal e garantir a arrecadação do Estado, permitindo seu pleno funcionamento.

Por seu turno, embora os deveres instrumentais tributários tenham a importante função de auxiliar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, coibindo a evasão fiscal - considerada por autores de boa nota a "maior violação" dos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa²⁶ -, não é livre o legislador tributário para instituí-los: seu limite de atuação é a própria livre concorrência.

Não apenas ao instituir tributos, mas também ao instituir deveres instrumentais (que possuem elevados custos de conformidade e vêm exigindo, cada vez mais, setores especializados nas empresas para lidar com eles), deverão ser investigados os efeitos prejudiciais que tais normas tributárias poderão gerar sobre a garantia de concorrência, mitigando-os sempre que possível (princípio da neutralidade concorrenciais da tributação)²⁷.

Trata-se, inclusive, da coerência sistêmica exigida pelo princípio da isonomia²⁸, que impõe que a utilização de normas tributárias para a correção de falhas de mercados (intervenção negativa) ou a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva) não promova as falhas que pretende reparar²⁹. Em outras palavras, se as normas que instituem deveres instrumentais visam combater a evasão fiscal (finalidade imediata), para que seja preservada a livre concorrência (finalidade mediata), não seria coerente que o meio utilizado (dever instrumental) promova, ele mesmo, distorções concorrenciais, causando restrições ainda maiores àquele princípio.

A este propósito, Tércio Sampaio Ferraz Júnior é enfático:

"A imposição de obrigações tributárias acessórias com o efeito de prevenir distorções na concorrência deve guardar-se, porém, de, elas próprias, se tornarem desequilibradoras da concorrência. Para o Poder Público atuar harmonicamente na relação entre livre mercado e livre iniciativa, um princípio básico é o da neutralidade do Estado perante a livre concorrência ou neutralidade concorrenciais do Estado."³⁰

Não se quer dizer, com isto, que qualquer distorção concorrenciais causada pela instituição de deveres instrumentais tributários seria automaticamente suficiente para invalidá-los. Até porque qualquer medida de caráter geral, como a imposição

²⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.* (nota 25), p. 361.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), pp. 353-354.

²⁸ Sobre o assunto, cf. TIPIKE, Klaus. "Princípio da igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário". In: MACHADO, DO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1994, pp. 517-527.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 158.

³⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.* (nota 13), p. 277.

abstrata de norma tributária, repercute de alguma forma na capacidade concorrencial de um agente econômico³¹, bem como o estabelecimento de qualquer dever instrumental gera custos de conformidade que, conforme aponta Cedric Sanford, implicam desigualdade horizontal e possuem uma forte tendência à regressividade³².

No entanto, é imprescindível que qualquer diferenciação de tratamento decorrente da exigência de deveres instrumentais a determinados agentes econômicos, que atinjam sua capacidade concorrencial diferentemente (acarretando maiores ônus a uns do que outros), encontre justificação em nosso ordenamento jurídico. Se o fator de discriminação não encontrar guarida no sistema tributário (isto é, cumprir os requisitos da razoabilidade da discriminação, da existência de um objetivo que a justifique, e de haver um nexo lógico entre finalidade visada e justificação eleita) a norma que instituir o dever instrumental será arbitrária (por permitir discriminações ou privilégios odiosos) e, portanto, inconstitucional por ferir a isonomia³³.

Daf se afirmar que se fere a neutralidade concorrencial não com a mera diferença de intensidade com a qual a norma tributária é sentida pelos diferentes agentes do mercado, mas sim com a instauração de desigualdades de fato - injustificadas - entre eles (afecção concreta)³⁴.

De outro lado, se o dever instrumental exigido se mostrar justificado, razoável e proporcional sob as circunstâncias do caso concreto, ainda que promova alguma restrição à capacidade concorrencial de seus destinatários, ele poderá agir como um instrumento válido e eficiente de proteção à livre concorrência. O raciocínio que se faz aqui é anterior à identificação de violações àquele princípio: somente a livre concorrência que conviver harmonicamente com os demais princípios da ordenamento jurídico é que merece proteção constitucional (não é digna de proteção, portanto, a livre concorrência a qualquer custo)³⁵.

O caso "American Virginia"³⁶ nos fornece interessantes subsídios para uma melhor compreensão do que foi sustentado acima. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade de sanção decorrente do não cumprimento de dever instrumental, consistente no cancelamento do registro especial de uma empresa de tabaco, o que inviabilizou o exercício regular de sua atividade econômica. No que se refere ao tema enfrentado neste estudo, os Ministros entenderam que haveria justificações válidas para que aqueles deveres instrumentais fossem exigidos, dentre os quais: (i) a concentração existente no setor do tabaco; e (ii) a sonegação fiscal ser uma prática comum naquele setor. A imposição de medidas que visas-

³¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.* (nota 13), p. 279.

³² SANFORD, Cedric. "Tax compliance costs matter: chancellor please note". *British Tax Review* 1976. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 209.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 18), p. 277.

³⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.* (nota 13), pp. 279-280.

³⁵ AVILA, Humberto. "Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 434.

³⁶ Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso, j. em 27.6.2007. DJU de 31.8.2007.

sem ao controle da regularidade fiscal do contribuinte seria legítima, tendo em vista as peculiaridades do mercado de tabaco. Assim, a gravidade do não cumprimento de deveres instrumentais instituídos com esse objetivo justificaria a sanção imposta³⁷.

Embora haja divergência na doutrina³⁸, e sem adentrarmos no mérito da razoabilidade ou da proporcionalidade da sanção cominada naquele caso, é importante, no momento, registrar que o entendimento do Pretório Excelso é de que, desde que justificadas, são permitidas restrições à livre iniciativa causadas pela exigência de deveres instrumentais tributários, em prol da proteção da própria livre concorrência.

Em síntese, os deveres instrumentais deverão ser instituídos com o escopo de se garantir, ao máximo possível, a livre concorrência, mediante a fiscalização da efetiva arrecadação de tributos e o combate à evasão fiscal. No entanto, impõe-se cautela em sua exigência, evitando que eles, por si próprios, sejam motivo de desequilíbrios concorrenciais.

4. Análise da Portaria CAT nº 122/2013 e os Limites Impositivos à Instituição de Deveres Instrumentais Tributários

4.1. A questão da exigência de garantia para o cumprimento de obrigações tributárias futuras e a livre concorrência

Ingressando no tema principal a ser enfrentado neste estudo, a Portaria CAT nº 122/2013 estabeleceu, em seu artigo 1º, a faculdade de a Fazenda do Estado de São Paulo exigir a apresentação de garantia ao cumprimento de obrigações tributárias futuras, como condição de concessão, alteração e renovação da inscrição estadual, desde que (i) o contribuinte possua "antecedente fiscal desabonador", mesmo em nome de seus sócios (inclusive pessoas físicas) e empresas interessadas (incluindo suas coligadas e controladas), ou, ainda, (ii) nos casos em que a atividade empresarial exercida for considerada pela autoridade fazendária como sendo de alto risco de inadimplemento das obrigações tributárias.

Basta uma singela leitura daquele dispositivo para se evidenciar o nítido caráter arrecadatório da medida: trata-se, em rigor, de um dever instrumental instituído no interesse da fiscalização tributária, com o escopo de coibir a evasão fiscal e assegurar a arrecadação tributária do Estado de São Paulo.

Prosseguindo a leitura da Portaria, vê-se, em seu artigo 9º, que o valor exigido como garantia dista de ser singelo: o montante dos saldos devedores de ICMS declarados nos últimos 12 meses³⁹. Prevê, ainda, em seu artigo 4º, como sanção pelo

³⁷ Cumpre ressaltar que, no caso, a questão da indução negativa que a tributação exerce sobre o consumo do cigarro também foi um fator relevante que pesou na decisão dos Ministros do Pretório Excelso.

³⁸ Em sentido favorável à decisão do Supremo Tribunal Federal, cf. AVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 35), pp. 432-435. Manifestando-se em sentido contrário, cf. MACHADO, Hugo de Brito. "Ordem econômica e tributação". In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 382-384.

³⁹ O parágrafo 3º do artigo 9º prevê que, na hipótese de o contribuinte ter iniciado suas atividades há menos de um ano, o valor da garantia será calculado com base na média aritmética simples dos saldos devedores mensais de ICMS declarados.

descumprimento dos deveres instrumentais nela exigidos, o indeferimento ou a cassação da eficácia da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado.

Em outras palavras, dois são os caminhos possíveis que poderá trilhar o contribuinte: ou adianta, como garantia de pagamento de futuros débitos tributários que venha a contrair com a Fazenda estadual, o pagamento do ICMS referente ao próximo ano de atividade (ainda que por estimativa), ou será, para todos os efeitos legais, considerado como não inscrito, devendo arcar com as restrições e os problemas decorrentes de estar em situação irregular perante o Poder Público.

Com efeito, as consequências da irregularidade fiscal são bastante conhecidas por todos, dentre as quais citamos: maiores dificuldades e burocracias para o cumprimento de suas obrigações tributárias, especialmente deveres instrumentais; impedimento de emissão de notas fiscais; apreensão pelas autoridades fiscais de mercadorias adquiridas pelo contribuinte; necessidade de o adquirente de suas mercadorias estornar os créditos de ICMS relativos às operações realizadas (o que implica a redução do volume dos negócios do contribuinte que não possui a inscrição estadual); impossibilidade de negociar com instituições financeiras com participação societária estatal; impedimento de participação em licitações; entre outros.

Em síntese, implica uma redução substancial de sua capacidade concorrencial em virtude dos efeitos indiretos da não inscrição, muitas vezes provocando, como aponta Hugo de Brito Machado Segundo, o fechamento - definitivo ou temporário - do estabelecimento comercial, posto que a prática de inúmeros atos ou operações exige a regularidade fiscal⁴⁰. Restringem-se, pois, o livre exercício da atividade econômica do contribuinte e a neutralidade concorrencial do Estado.

Enquanto seja certo que a restrição à livre iniciativa e à livre concorrência por intermédio da imposição de deveres instrumentais não seja, por si, inconstitucional, viu-se ser imprescindível existir uma razão que a justifique no caso concreto e, nesse sentido, poder ser considerada uma legítima medida ordenatória, instrumento que visa garantir a existência harmônica do princípio da livre concorrência com os demais princípios constitucionais e direitos fundamentais.

Vale ressaltar que, mesmo havendo uma justificativa, não é livre o Estado para instituir medidas ordenatórias. De grande pertinência são as lições de Humberto Ávila a este propósito:

"Uma medida ordenatória, pela gravidade dos efeitos que pode causar à liberdade, deve ser feita com elevadíssima parcimônia, e somente após ampla investigação e efetivo exercício do devido processo legal por parte do agente econômico. Sem isso, ela se transformará em abominável sanção política inconstitucional, por arbitrária, excessiva e desproporcional"⁴¹.

Efetivamente, são especialíssimas as hipóteses para sua aplicação, somente sendo cabível quando o Poder Público provar o "substancial, reiterado e injustificado" descumprimento de deveres instrumentais: substancial, impedindo a fiscalização tributária; reiterado, pelo descumprimento sistemático de suas obrigações tributárias (principais ou "acessórias"); e injustificado, se, podendo exercer seu direito à

ampla defesa, o contribuinte deixa de se pronunciar e demonstrar o regular cumprimento daqueles deveres⁴².

Não obstante, não é esse o teor da dicção dos dispositivos da Portaria CAT nº 122. A exigência de garantia não afeta apenas contribuintes que, comprovadamente, descumpram os deveres instrumentais que lhe são exigidos de forma substancial, reiterada ou injustificada. Pelo contrário, afeta contribuintes que estão iniciando suas atividades, se estas forem transitórias ou consideradas de "elevado risco de não cumprimento das obrigações tributárias". Ademais, afeta contribuintes que cumprim rigorosamente suas obrigações tributárias, mas que eventualmente possuam coligadas ou controladas (ou até mesmo sócios) com algum débito fiscal constituído.

Trata-se, portanto, de norma que não busca coibir a prática de abusos praticados que causem distorções concorrenciais, mas, antes, visa unicamente induzir a regularidade fiscal do contribuinte e, desta forma, garantir a satisfação de futuros débitos tributários que possuam qualquer grau de risco - ainda que presumido - de inatimência. Se assim é, não havendo outra justificativa plausível além da indução à regularidade fiscal, indistintamente, e causando significativas restrições à livre iniciativa e à neutralidade concorrencial, esse dever instrumental não merece prosperar⁴³.

Não é, entretanto, apenas a ausência de justificativa extrafiscal que deve ser apontada como crítica aos deveres instrumentais instituídos pela Portaria. Deve-se atentar, ainda, ao fato de que a exigência de garantia, no montante dos débitos declarados nos últimos 12 meses, gera, ela mesma, distorções concorrenciais, pois instaura uma situação de desigualdade de fato entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Com efeito, aqueles que dispuserem de maior capital estarão em condições de oferecer a garantia exigida, enquanto que aqueles com menor capital não conseguirão cumpri-la e terão suas inscrições cassadas ou não concedidas, restando-lhes suportar todos os efeitos já mencionados de não estar regularmente inscrito perante a Fazenda Estadual.

Em síntese, não haverá nenhum vício se a inscrição no cadastro de contribuintes, embora necessária para o exercício da atividade econômica do contribuinte, for deferida a todos, indistintamente, com vistas a facilitar a fiscalização tributária. No entanto, se o fornecimento da inscrição ou a sua manutenção for condicionada a qualquer outro requisito exigido pelo Estado, então aquele instrumento de fiscalização passará a ser inconstitucional, por injusta violação à livre iniciativa e a livre concorrência⁴⁴. O raciocínio é bastante simples: a inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para o exercício da atividade econômica⁴⁵.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 35), p. 438.

⁴³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação & concorrência - Série Doutrina Tributária Vol. IV*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 209.

⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* (nota 40), pp. 75-76.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. "Sanções políticas no Direito Tributário". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. São Paulo: Dialética, 1998, p. 48.

⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "As liberdades econômica e profissional e os cadastros de contribuintes". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67. São Paulo: Dialética, 2001, p. 76.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 35), p. 438.

Daí se vê que embora seja possível, de um lado, aceitar atos da fiscalização tributária que imponham restrições àqueles princípios da Ordem Econômica, de outro, tais medidas, por excepcionais, exigem o cumprimento de importantes requisitos previstos pelo próprio ordenamento jurídico. Neste caso, tratar-se-á de uma legítima medida ordenatória do Poder Público. Caso contrário, será uma sanção política, um injustificado obstáculo à liberdade de exercício da empresa, e, portanto, inaceitável em nosso sistema tributário, conforme reiteradamente se manifestou o Supremo Tribunal Federal.

4.2. A questão da sanção prevista pelo descumprimento dos deveres instrumentais instituídos e a proporcionalidade

No artigo 4º, prevê a Portaria CAT nº 122 a sanção pelo descumprimento dos deveres instrumentais nela exigidos: o indeferimento ou a cassação da eficácia da inscrição estadual do contribuinte, que passa a ser considerado como não inscrito, nos termos do art. 25 do RICMS-SP.

Se a sanção possui como finalidade que sejam garantidos futuros débitos tributários e, dessa forma, proteger o interesse da arrecadação tributária, mas, ao fazê-lo, restringe direitos fundamentais dos contribuintes, o exame da proporcionalidade surge como interessante ferramenta de controle dessa medida estatal. Nesse sentido, vale lembrar as lições de Humberto Ávila que, citando Jürgen Habermas, ensina que qualquer atuação estatal deve ser precedida de uma ponderação de todos os interesses em jogo, uma vez que se destina a todos e a todos alcançar⁴⁶.

Identificada a finalidade da norma, bem como as restrições a direitos fundamentais que sua adoção implica, passa a ser possível a aplicação do exame da proporcionalidade⁴⁷, que, neste estudo, será entendida como uma regra, em virtude de sua estrutura normativa, ainda que seu conteúdo trate da aplicação de outras normas jurídicas⁴⁸.

A regra da proporcionalidade busca estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma, por intermédio de três exames: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Em síntese, um meio será adequado se, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário se inexistir outro meio que promova aquele fim com igual intensidade e que implique menor restrição aos direitos fundamentais afetados; e será proporcional em sentido estrito se, no caso concreto, houver um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição aos direitos fundamentais que o meio escolhido causa, isto é, se as vantagens que serão ob-

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. "Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade". In: ÁVILA, Humberto (org.), *Fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almino do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 156.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. "Proporcionalidade e Direito Tributário". In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 332.

⁴⁸ Tratar-se-á, aqui, a proporcionalidade como regra, uma vez que, em sua estrutura, impõe um dever definitivo cuja aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168).

tidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens inerentes à escolha do meio⁴⁹.

Daí podermos inferir que a sanção prevista no artigo 4º da Portaria (indeferimento ou a cassação da eficácia da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de São Paulo) é desproporcional, pois, não obstante ser adequada para atingir a sua finalidade (garantir o cumprimento de obrigações tributárias futuras), não é necessária, pois, dentre os meios coercitivos à disposição do Estado para o cumprimento deste dever instrumental, há outros tão eficientes para atingir aquele fim e que restrinjam com menos intensidade direitos fundamentais do contribuinte, como uma eventual imposição de multa pecuniária. Ademais, é desproporcional em sentido estrito, uma vez que não há proporção entre a vantagem obtida (garantia da arrecadação tributária futura) e a intensa restrição à livre iniciativa e a neutralidade concorrencial causada.

Se assim é, verifica-se que não há a devida conciliação entre os interesses das necessidades do Estado com os direitos fundamentais dos contribuintes, assegurados pela Constituição Federal, permitindo-se concluir pela desproporcionalidade da referida sanção.

O raciocínio, é bom dizer com todas as letras, não se aplica somente às sanções, mas também à própria instituição de deveres instrumentais. Trata-se, a nosso ver, de uma garantia contra o arbítrio da Administração Pública, de um limite intransponível a que deverá se submeter igualmente a imposição de deveres instrumentais (ou qualquer ato estatal que, de algum modo, restrinja o âmbito de proteção de um direito fundamental)⁵⁰.

Com efeito, como decorrência dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, age a proporcionalidade como importante instrumento de controle de atos do Poder Público. Idêntico alerta é feito por Humberto Ávila, para quem "onde houver proteção a bens jurídicos que concretamente se relacionem e uma relação meio-fim objetivamente demonstrável, haverá campo aplicativo para o dever de proporcionalidade"⁵¹.

Eis, precisamente, o caso dos deveres instrumentais tributários. Sua relação meio-fim está positivada no art. 113, parágrafo 2º, do CTN, que denuncia sua "aces-soriedade" enquanto meios preordenados a promover o "interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (finalidade). Daí se afirmar que sua principal função seja assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal ou, ainda, atestar a inexistência do tributo nos casos específicos de imunidade e isenção. É forçoso reconhecer ainda que, ao permitir a efetiva fiscalização tributária, tais deveres combatem a evasão fiscal e promovem a livre concorrência. No entanto, é certo que, ao fazê-lo, restringem também direitos fundamentais de contribuintes e não contribuintes, como a livre iniciativa, a livre concorrência e a garantia de neutralidade concorrencial do Estado. A partir desse raciocínio, afastam-se quaisquer dúvidas

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

⁵⁰ Sobre o assunto, cf. TAKANO, Caio Augusto. "Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários". *Dir-eito Tributário Atual* nº 27. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012, pp. 284-304.

⁵¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. "A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade". *Revista de Direito Administrativo* nº 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 172.

em relação à aplicabilidade do exame da proporcionalidade ao controle de imposições desses deveres.

A consequência para os limites à sua instituição torna-se imediata: se o escopo de um determinado dever instrumental for o combate à evasão fiscal e, imediatamente, a promoção da livre concorrência, não pode ele ser um fator que imponha pesada restrição justamente a esse princípio⁵². De igual sorte, se a finalidade do dever instrumental for atestar a situação de imunidade ou de isenção, não poderá onerar o contribuinte de forma tão gravosa a tornar inútil ou ineficaz o favor legal⁵³, bem como impor condições que impeçam o pleno gozo desse direito do contribuinte.

Logo se vê que, também sob o enfoque da proporcionalidade, não se justifica a exigência de garantia para proteger a arrecadação tributária. Embora seja uma medida adequada, enquanto capaz de realizar a promoção daquele fim, e até mesmo se possa argumentar em favor de sua necessidade, uma vez que nenhuma outra garantia da Fazenda Pública assegura o crédito tributário com igual eficiência, não passa, ainda assim, pelo critério da proporcionalidade em sentido estrito. Mesmo que o combate à evasão fiscal seja essencial para se proteger a livre concorrência, as pesadas restrições colaterais que a exigência de garantia implica, principalmente provocando, ela mesma, distorções concorrenciais entre contribuintes que estão em igual situação, superam as vantagens obtidas pela promoção daquela finalidade.

Por fim, cumpre ressaltar que quanto maior for a restrição causada a um direito fundamental, tanto maior deverá ser a sua razão justificadora⁵⁴. *In casu*, observa-se justamente o inverso: a razão justificadora é insuficiente para fundamentar a intencionalidade da restrição à livre iniciativa, livre concorrência e a garantia de neutralidade concorrencial causada pela medida estatal. A utilização de uma justificativa insuficiente implica violação do dever de proporcionalidade, denunciando a inconstitucionalidade daquele ato do Poder Público.

4.3. A questão do valor da garantia exigida e a razoabilidade

Vimos que a exigência de garantia para que seja concedida, alterada ou renovada a inscrição estadual do contribuinte é inconstitucional. No entanto, não podemos deixar de suscitar um interessante ponto que surge a partir da leitura do art. 9º da Portaria CAT, no qual se institui o valor da garantia que será exigida: o montante dos saldos devedores de ICMS declarados nos últimos 12 meses.

Ainda que se assumisse a constitucionalidade da exigência de garantia com escopo meramente arrecadatório, o dever instrumental pretendido pela Portaria contraria óbices, ainda assim, na razoabilidade.

O raciocínio pode ser desenvolvido a partir de uma leitura do art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional: se os deveres instrumentais se justificam pela sua predisposição ao atendimento do "interesse na arrecadação e na fiscalização dos tributos", parece-nos acertado que eles não poderão prescrever condutas que

excedam o estritamente necessário para atingir tal objetivo. Dessa forma, um dever instrumental instituído no interesse da fiscalização deve ser adequado à necessidade de controle⁵⁵.

Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri observa que:

"Se o contribuinte deve arcar com sua parte nos gastos sociais, pagando seus tributos, questionável é a legitimidade de se exigir que ele pague para pagar tributos. Este último preço deve ser razoável, *i.e.*, apenas o necessário para a finalidade acima apontada."⁵⁶

É certo que a razoabilidade possui mais de uma acepção⁵⁷, contudo, a que nos interessa neste estudo é a razoabilidade com o sentido de *equivalência*, ou seja: impõe-se que haja congruência entre a medida estatal adotada e o seu critério dimensionador⁵⁸, vedando-se qualquer excesso pelo Poder Público.

Neste ponto, surge a questão: há equivalência entre a finalidade de garantir o cumprimento de obrigações tributárias futuras e a exigência de se garantir o valor de ICMS devido declarado nos últimos 12 meses? A resposta é intuitiva no sentido de sua infirmação. Considerando todas as prerrogativas de que já dispõe as autoridades fazendárias para garantir seu crédito tributário, contando com um capítulo inteiro no CTN que dispõe sobre as garantias do credor público e também com um regime de execução que lhe é muito mais favorável (Lei nº 6.830/1980), não parece ser razoável que seja exigido, antecipadamente, o suficiente para se garantir o pagamento de aproximadamente o saldo devedor de um exercício financeiro inteiro, apenas para que seja resguardada a arrecadação tributária.

Não passando pelo teste da razoabilidade, o dever instrumental extravasa o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, configurando mera "comodidade" da Administração Tributária, não tolerada pelo nosso ordenamento jurídico.

5. Conclusão

Os deveres instrumentais tributários são importantes instrumentos da fiscalização tributária para o combate à evasão fiscal e, neste sentido, proteger a livre concorrência e a Ordem Econômica preconizada pelo constituinte. De outro lado, há de se reconhecer que não é livre o Poder Público para instituí-los, devendo observar os diversos limites impositivos que circunscrevem o tema.

A partir da análise das prescrições da Portaria CAT nº 122/2013 da Secretaria da Fazenda de São Paulo, é possível identificar importantes limitações à instituição de deveres instrumentais no interesse da fiscalização que busquem promover, ainda que imediatamente, a proteção da concorrência: (i) não pode causar excessiva e injustificada restrição à livre iniciativa, à livre concorrência ou à garantia de neutralidade concorrencial do Estado; (ii) não pode ser fator de distorções concorrenciais, provocando, por si, tratamento desigual entre agentes com capacidades concorrenciais equivalentes; (iii) deve ser proporcional, adequando-se meios e fins, de forma

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra. *Op. cit.* (nota 23), p. 129.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 466.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 153 e ss.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 57), p. 160.

⁵² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. cit.* (nota 13), p. 277.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 467.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 46), p. 157.

a conciliar todos os interesses em jogo; e (iv) deve ser razoável, existindo congruência entre a medida estatal e o seu critério dimensionador.

Aplicando esses limites à exigência de garantia para assegurar o cumprimento de débitos tributários futuros, nos termos da Portaria, deparamo-nos com a situação radicalmente oposta: (i) causa excessiva e injustificada restrição à livre iniciativa do contribuinte, ao livre acesso à concorrência ou à garantia de neutralidade concorrencial do Estado; (ii) a própria medida implica desigualdade concorrencial entre agentes, em função de seu poder econômico; (iii) não é proporcional, pois falta justificativa que seja suficiente para fundamentar as pesadas restrições a direitos fundamentais dos contribuintes; e (iv) não é razoável, inexistindo equivalência entre a prolatada necessidade de se garantir obrigações tributárias futuras e a exigência de depósito antecipado no valor declarado dos saldos devedores de ICMS dos últimos 12 meses de atividade.

Fundamentos e Limites Constitucionais da Extrafiscalidade do "IOF"

Diogo Ferraz Lemos Tavares

Este artigo objetiva contribuir para o aprofundamento e a difusão do estudo a respeito dos fundamentos e limites constitucionais do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros e relativas a Títulos e Valores Mobiliários, mais conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). O uso crescente de tal figura tributária pelo Governo Federal, como um auxiliar da regulação e da implementação de políticas públicas nos mercados em que as atividades gravadas são desenvolvidas, recomenda a criação de uma massa crítica que forneça os subsídios necessários ao exame de legitimidade das referidas medidas extrafiscais. Nesse sentido, o presente trabalho busca identificar o objeto do imposto, o fundamento jurídico e o conteúdo da sua inegável extrafiscalidade, os privilégios que lhe foram concedidos para viabilizar a sua função extrafiscal e os limites inerentes a tais privilégios.

1. Introdução

O art. 153, V, da Constituição Federal de 1988 atribui à União Federal a competência para exigir um imposto sobre "operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários", mais conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Embora essa denominação mereça duras críticas doutrinárias em razão da falta de sintonia entre a nomenclatura e o real objeto do tributo¹, seguiremos com essa expressão por uma questão de mera conveniência. De qualquer forma, esclarecemos que, quando nos referirmos ao imposto em todas as suas manifestações, nos valeremos da sigla IOF, à qual adicionaremos qualificadores (Crédito, Câmbio, Seguros e TVM) quando eventualmente tratarmos de suas hipóteses específicas.

Esse imposto possui um marcado caráter extrafiscal e vem sendo cada vez mais² utilizado como um instrumento de intervenção do Governo sobre os mercados relacionados



Diogo Ferraz Lemos Tavares

é Doutorando em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona, Mestre em Direito Público pela UERJ e Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

¹ Veremos este ponto em mais detalhes adiante.

² Em relação ao IOF/Câmbio, por exemplo, um resumo do recente histórico dessa utilização e da conjuntura econômica que a impulsionou pode ser encontrado em MIFANO, Flávio. "Extrafiscalidade do IOF: História Recente". *Sinopse Tributária* 2013-2014. São Paulo: Impressão Régia, 2014.