

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.854 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. NUNES MARQUES
REQTE.(S) : PARTIDO SOCIAL LIBERAL - PSL
ADV.(A/S) : NELSON LACERDA DA SILVA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
INTDO.(A/S) : ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
ADV.(A/S) : PROCURADOR DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E DE LUBRIFICANTES - SINDICOM
ADV.(A/S) : RICARDO ZAMARIOLA JUNIOR
ADV.(A/S) : LUCIANO DE SOUZA GODOY E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
AM. CURIAE. : ESTADO DO PARANÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ
AM. CURIAE. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL
AM. CURIAE. : ESTADO DO PIAUÍ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ
AM. CURIAE. : ESTADO DE PERNAMBUCO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO
AM. CURIAE. : ESTADO DE MATO GROSSO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO
AM. CURIAE. : ESTADO DE RONDÔNIA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA
AM. CURIAE. : ESTADO DE SERGIPE

ADI 4854 / RS	
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE
AM. CURIAE.	: ESTADO DO MARANHAO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO
AM. CURIAE.	: ESTADO DO PARÁ
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
AM. CURIAE.	: ESTADO DO AMAZONAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS
AM. CURIAE.	: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROC.(A/S)(ES)	: ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VOTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR): O Partido Social Liberal (PSL) propôs ação direta de constitucionalidade em face dos arts. 2º e 3º da Lei n. 13.711/2011 e dos arts. 1º a 4º do Decreto n. 48.494/2011, todos do Estado do Rio Grande do Sul, que instituem Regime Especial de Fiscalização (REF) aplicável a devedores contumazes do ICMS.

1. Da legitimidade ativa *ad causam* do Partido Social Liberal (PSL)

Inicialmente, registro que o Partido Social Liberal, por ser agremiação partidária com representação no Congresso Nacional, preenche os requisitos para a propositura de ação de controle abstrato de constitucionalidade (CF, art. 103, VIII). Ademais, tratando-se de legitimação universal, afigura-se irrelevante eventual discussão sobre a presença do pressuposto da pertinência temática.

ADI 4854 / RS**2. Da parcial alteração da Lei n. 13.711/2011 pelas Leis n. 14.180/2012 e 15.576/2020**

A Lei n. 13.711, de 6 de abril de 2011, em seus arts. 2º e 3º, cuja constitucionalidade é questionada pelo requerente, prevê a submissão de devedores contumazes de ICMS no Estado do Rio Grande do Sul a Regime Especial de Fiscalização.

Preliminarmente, destaco que, após o ajuizamento da ação, em 17 de setembro de 2012, a legislação impugnada foi alterada pela Lei n. 14.180, de 28 de dezembro de 2012, que modificou os critérios de qualificação do contribuinte como devedor contumaz, introduzindo novos parâmetros de inadimplência; e pela Lei n. 15.576, de 29 de dezembro de 2020, que acrescentou o § 4º ao art. 2º da Lei n. 13.711/2011, prevendo a extensão do Regime Especial de Fiscalização a sucessores tributários.

Em face da edição da Lei n. 14.180/2012, o requerente solicitou, em 22 de dezembro de 2012 (eDoc 56), aditamento à inicial, argumentando que a modificação legislativa não afastou as inconstitucionalidades apontadas. O aditamento foi deferido.

Em 20 de fevereiro de 2024 (eDoc 60), considerando as modificações introduzidas pela Lei n. 15.576/2020, foi conferido o prazo de 15 dias ao postulante para oferecer novo aditamento à inicial, transcorrendo *in albis* o prazo, sem a devida manifestação.

Nesse contexto, embora o requerente impugne a redação original de todo o art. 2º da Lei n. 13.711/2011, o § 4º do referido artigo, incluído pela Lei n. 15.576/2020, não se encontra abrangido pelo objeto da demanda, tendo em vista a ausência do pertinente aditamento à inicial.

A análise ficará restrita, assim, aos arts. 2º, §§ 1º a 3º, e ao art. 3º, da

ADI 4854 / RS

Lei n. 13.711/2011, na redação dada pela Lei n. 14.180/2012.

Eis o teor dos dispositivos impugnados:

Art. 2º O contribuinte será considerado como devedor contumaz e ficará submetido a Regime Especial de Fiscalização, conforme disposto em regulamento, quando qualquer de seus estabelecimentos situados no Estado, sistematicamente, deixar de recolher o ICMS devido nos prazos previstos no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS.

§ 1º Para efeitos deste artigo, considera-se como devedor contumaz o contribuinte que:

I – deixa de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação de Apuração do ICMS – GIA –, em oito meses de apuração dos impostos dos últimos doze meses anteriores ao corrente: (Redação do inciso dada pela Lei n. 14180 de 28.12.2012).

II – tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa em valor superior a 38.500 UPFs-RS, decorrente de imposto não declarado em GIA, em oito meses de apuração do imposto nos últimos doze meses anteriores ao corrente; ou (Inciso acrescentado pela Lei n. 14.180 de 28.12.2012).

III – tiver créditos tributários inscritos como Dívida ativa em valor que ultrapasse:

- a) 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou
- b) 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual declarado em GIA ou em Guia Informática – GI

§ 2º Não serão considerados devedores contumazes, para os termos a que se refere o caput do art. 2º, as pessoas físicas ou jurídicas, titulares originários de créditos oriundos de precatórios inadimplidos pelo Estado e suas autarquias, até o

ADI 4854 / RS

limite do respectivo débito tributário constante de Dívida Ativa.

§ 3º Não serão computados para os efeitos deste artigo os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do Código Tributário Nacional.

[...]

Art. 3º O contribuinte deixará de ser considerado corno devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos ou tiverem sua exigibilidade suspensa.

3. Da suposta reserva de lei complementar

O requerente alega que o Regime Especial de Fiscalização, por ser medida de proteção ao crédito tributário, deveria ter sido instituído por lei complementar, não por lei ordinária, conforme prevê o art. 146, III, "b" da Constituição Federal.

Sem razão.

O art. 146, III, da Carta da República dispõe caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento do ato não cooperativo praticado por sujeito passivo com intuito de suprimir ou reduzir tributo.

ADI 4854 / RS

Todavia, os dispositivos da Lei n. 13.711/2011 não fazem referência a normas gerais em matéria de legislação tributária. Diversamente, as medidas impostas aos devedores submetidos ao Regime Especial de Fiscalização têm por objetivo tão somente induzir comportamentos positivos do contribuinte, no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

O papel da lei complementar, especialmente para as normas gerais em matéria tributária, é o de garantir coerência e uniformidade normativa em um sistema descentralizado. A fiscalização, atividade administrativa, de natureza técnica, voltada à verificação do cumprimento das obrigações tributárias e à arrecadação, de acordo com as especificidades locais, não é matéria reservada à lei complementar.

Ademais, mostra-se insubstancial a argumentação do requerente de que a norma impugnada trata de proteção do crédito tributário e, por tal razão, amolda-se à hipótese descrita no art. 146, III, “b”, da Carta Magna.

Conforme doutrina, “o crédito tributário é o vínculo pecuniário resultante do lançamento. É o direito do Estado de exigir o pagamento, com base no fato gerador verificado” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2020).

A fiscalização ou mesmo a cobrança do crédito tributário não se confundem com seus atributos, sua constituição ou exigibilidade, e a mencionada “proteção ao crédito tributário” não é matéria reservada à lei complementar.

No caso, da simples leitura dos dispositivos legais impugnados é possível concluir que não são direcionados à normatização de aspectos essenciais do tributo.

ADI 4854 / RS

Ausente, portanto, a alegada inconstitucionalidade.

4. Da observância do princípio da legalidade

O requerente sustenta também que a Lei n. 13.711/2011 contém dispositivos que delegam ao Poder Executivo matérias reservadas à edição de lei formal, violando os princípios da separação dos poderes e da legalidade tributária.

Mais uma vez, não lhe assiste razão.

O princípio da legalidade tributária está consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, o qual dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Tal princípio se traduz na exigência de que os elementos essenciais do tributo sejam estabelecidos por lei formal, de modo que Poder Executivo não pode inovar no ordenamento jurídico, criando tributos ou modificando suas características estruturais.

O art. 97 do Código Tributário Nacional, por sua vez, elenca as matérias objeto de reserva legal:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

ADI 4854 / RS

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

No entanto, as disposições ora contestadas são típicas obrigações acessórias, as quais, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, decorrem da legislação tributária e têm por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

É sabido que a expressão “legislação tributária”, segundo a dicção do art. 96 do Código Tributário Nacional, compreende não somente as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Nada impede que o Poder Executivo, mediante decreto, estabeleça medidas administrativas aplicáveis aos sujeitos enquadrados como devedores contumazes, visando à otimização da arrecadação e da fiscalização.

Insubsistente, portanto, a alegação de violação ao princípio da legalidade, na medida em que dos dispositivos da lei impugnada não se infere que seja direcionada à normatização de elementos essenciais de tributos ou de quaisquer das hipóteses constantes do art. 97 do Código Tributário Nacional.

5. Da ausência de ofensa aos princípios constitucionais da liberdade de trabalho e comércio

O cerne da argumentação de inconstitucionalidade dos arts. 2º e 3º

ADI 4854 / RS

da Lei n. 13.711/2011 gira em torno da afirmação de que o REF constitui forma oblíqua de cobrança de tributo, prejudicial às atividades das empresas e violadora dos princípios constitucionais da liberdade de trabalho e comércio (CF, art. 5º, XIII e art. 170, parágrafo único).

As citadas normas constitucionais assim dispõem:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Discute-se a respeito do equilíbrio entre o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita e o dever fundamental de pagar tributos, em especial sobre a proporcionalidade das medidas utilizadas pelo Fisco para satisfação da arrecadação em casos de inadimplência.

Em juízo de ponderação, é forçoso reconhecer que, se por um lado o

ADI 4854 / RS

excesso de exação pode inviabilizar ou dificultar a atividade econômica, por outro a inadimplência contumaz desequilibra artificial e ilicitamente as condições de livre concorrência, porquanto a tributação constitui custo de qualquer negócio.

O Plenário, no julgamento dos embargos de divergência no RE 486.175, realizado na sessão virtual de 5 a 12 de abril de 2024, teve a oportunidade de analisar a questão da constitucionalidade da submissão de contribuinte a regime fiscal diferenciado em virtude do inadimplemento reiterado de ICMS.

Naquele processo, discutiu-se a constitucionalidade da Lei n. 11.580/1996 e do Decreto n. 5.141/2001, ambos do Estado do Pará, que previam a imposição de regime de recolhimento de tributo com obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao ICMS.

Ao final do julgamento, foram mantidas as conclusões do Tribunal recorrido, no sentido de que a mera alteração do prazo para recolhimento do imposto, desde que ocorrida a hipótese de incidência, não representa ofensa a direito líquido e certo do contribuinte inadimplente, tampouco configura meio coercitivo de cobrança. Firmou-se também a compreensão de que a imposição de sistema especial, quando não inviabiliza o exercício da atividade empresarial, não configura sanção política condenada pela jurisprudência desta Corte.

Confira-se a ementa:

Embargos de divergência no agravo regimental no recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. Regime especial de recolhimento. 3. Acórdão recorrido que conclui não constituir sanção política condenada pela jurisprudência desta Corte a submissão de contribuinte a regime fiscal diferenciado em virtude do inadimplemento reiterado, quando não inviabiliza o exercício da

ADI 4854 / RS

atividade empresarial. 4. Matéria local. Ofensa reflexa à Constituição Federal. Revolvimento do acervo fático-probatório. 5. Súmulas 279 e 280 do STF. Precedentes. 6. Embargos de divergência acolhidos para negar seguimento ao recurso extraordinário.

(RE 486.175 AgR-EDv, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 25.4.2024)

No mesmo sentido, das inúmeras decisões proferidas pelo Supremo em processos de índole subjetiva, nos quais a causa de pedir perpassa pela análise de regime fiscal diferenciado destinado a devedores contumazes, destaco a relativa ao ARE 1.349.448, que recebeu a seguinte ementa:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E RECOLHIMENTO. DEVEDOR CONTUMAZ. CONCLUSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE AS CONDIÇÕES IMPOSTAS NÃO CARACTERIZARIAM SANÇÃO POLÍTICA, POIS NÃO INVIABILIZARIAM A ATIVIDADE EMPRESARIAL NEM TAMPOUCO SERIAM MEIO COERCITIVO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS. AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO CONTRA DECISÃO QUE APLICA A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL NA ORIGEM. INCOGNOSCIBILIDADE. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL. OFENSA REFLEXA. FATOS E PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. O agravo em recurso extraordinário é incognoscível quando veicula insurgência contra a aplicação da sistemática da repercussão geral na origem, *ex vi* dos artigos 1.042 e 1.030, § 2º, do Código de Processo Civil.

2. O recurso extraordinário é instrumento de impugnação de decisão judicial inadequado para a análise de matéria infraconstitucional local, bem como para a valoração e exame

ADI 4854 / RS

minucioso do acervo fático-probatório engendrado nos autos (Súmulas 279 e 280 do STF).

3. Agravo interno desprovido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação.

4. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita.

(ARE 1.349.448 AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 3.3.2022)

Sobre o tema, relembro o julgamento da ADI 3.952, ocorrido em 29.1.2023, no qual firmado entendimento de que “ao contribuinte alegadamente inadimplente é garantido o direito de insurgir-se contra a exigência tributária que repute indevida ou a aplicação de restrição administrativa que ponha em risco o livre exercício de sua atividade comercial. Entretanto, não pode o contribuinte, sob o pálio da livre de iniciativa, adotar prática comercial dirigida à inadimplência contumaz e preordenada para, valendo-se de infundadas impugnações administrativas ou judiciais sobre a exigibilidade da exação, alcançar vantagem competitiva capaz de desequilibrar a concorrência e frustrar o atendimento à função extrafiscal do tributo”.

Na mencionada oportunidade, debatia-se a possibilidade de cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial para o funcionamento de empresa dedicada à fabricação de cigarros, em razão do inadimplemento de tributos. A ação direta foi julgada parcialmente procedente para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 1º da Lei n. 9.822/1999, no sentido de ser possível a sanção, desde que atendidos os “critérios de razoabilidade e proporcionalidade da medida, sendo precedido: a) da apuração do montante dos débitos tributários não

ADI 4854 / RS

quitados; b) do atendimento ao devido processo legal na aferição da exigibilidade das obrigações tributárias; e c) do exame do cumprimento do devido processo legal para aplicação da sanção”.

Nesse contexto, conclui-se que, segundo a jurisprudência deste Tribunal, não constitui sanção política a submissão de contribuinte a regime fiscal diferenciado em virtude do inadimplemento reiterado.

A Procuradoria-Geral da República ressaltou em seu parecer (eDoc 84):

Embora não se admitida aplicação de restrição tributária de índole punitiva com base na mera inadimplência do contribuinte — sob pena de comprometimento do livre exercício profissional e do exercício de atividade econômica lícita — é possível a sua utilização para combater estruturas empresariais que tenham, na reiterada inadimplência tributária, a sua maior vantagem competitiva. Assim afirmou o Supremo Tribunal Federal, ao julgar ações diretas de constitucionalidade contra normas que obrigavam a comprovação da quitação de créditos tributários para que fosse possível a habilitação do contribuinte em processo de licitação.

Incabível, portanto, a alegação do requerente de que a instituição do Regime Especial de Fiscalização em questão, por si só, é constitucional.

Cabe salientar que não se constatam, nos dispositivos impugnados, as hipóteses de cobrança de tributos por meios indiretos e coercitivos contidas nos enunciados n. 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo – interdição de estabelecimentos, apreensão de mercadorias e proibição do exercício da atividade profissional.

Os arts. 2º e 3º da Lei n. 13.711/2011 limitam-se a definir os critérios

ADI 4854 / RS

para enquadramento de contribuinte como devedor contumaz, bem como as hipóteses de exclusão do REF, abrangidas na competência do ente subnacional para a definição de obrigações acessórias.

Segundo as informações prestadas pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul (eDoc 69), os contribuintes “incluídos no REF representam 0,5% dos contribuintes devedores. Isso evidencia a excepcionalidade da medida, reservada, de fato, aos casos graves e crônicos de inadimplência, quando todas as formas ordinárias e amigáveis de regularização já foram tentadas, porém, sem sucesso”.

Não há qualquer argumento do requerente que demonstre serem desarrazoados os parâmetros estabelecidos no REF; tampouco é possível inferir, em abstrato, interferência direta no exercício de atividade profissional.

Importa frisar que as medidas que compõem o regime especial podem ser aplicadas de forma isolada ou cumulativa, conforme dispõe o art. 4º, *caput*, do Decreto n. 48.494/2011. Por conseguinte, a avaliação da proporcionalidade e da interferência no exercício da atividade comercial somente pode ser realizada caso a caso, consideradas as circunstâncias de cada contribuinte.

São inconsistentes, portanto, as alegações de afronta aos princípios constitucionais estabelecidos nos arts. 5º, XIII, e 170 da Lei Maior.

6. Da inexistência de violação ao princípio da igualdade

A alegação de ofensa ao princípio da igualdade tributária (CF, arts. 5º, *caput*, e 150, II) é deduzida em face das disposições do art. 2º, § 2º, da Lei n. 13.711/2011 e do art. 1º, § 1º, do Decreto n. 48.494/2011.

ADI 4854 / RS

As citadas normas asseguram que “não serão considerados devedores contumazes, para os termos a que se refere o *caput* do art. 2º, as pessoas físicas ou jurídicas, titulares originários de créditos oriundos de precatórios inadimplidos pelo Estado e suas autarquias, até o limite do respectivo débito tributário constante de Dívida Ativa”.

O requerente aduz que a exceção deveria ser estendida aos cessionários de precatórios, sob pena de violação do princípio da igualdade.

O princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II) veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes. Diretamente relacionado à noção de justiça tributária, o dispositivo, nas palavras de Leandro Paulsen (*Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2018), “não deixa espaço para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes. Mas isso deve ser considerado na sua complexidade: impõe não apenas que a diferenciação arbitrária é vedada, mas também que as diferenciações, ainda quando fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência como a sua medida”.

Nada obstante, não há similaridade entre aquele que é credor do poder público, porque ajuizou uma ação e obteve sentença condenatória favorável, e aquele que adquiriu precatório com deságio. Em verdade, a legislação sob inventiva nem sequer se estende a cessionários de precatórios, de modo que não há sentido no argumento de que estes devem ser excluídos do REF.

No ponto, são elucidativas as considerações tecidas pelo Procurador-Geral da República (eDoc 84):

Não procede a alegação de ofensa aos arts. 5º, *caput*, e 150,

ADI 4854 / RS

II, da CR. A ordem constitucional proíbe tratamento imoderado entre contribuintes que se encontram na mesma situação econômica. Credores originários de valores inadimplidos pelo Estado não se encontram na mesma situação que os titulares de crédito por cessão.

Sabe-se que há importante mercado secundário de créditos de precatórios, nos quais ocorrem transações múltiplas, às vezes em camadas sucessivas, algumas de duvidosa legitimidade. Embora a previsão normativa não afaste a priori a legalidade desses negócios jurídicos, pois isso depende de averiguação a cada caso, adota cautela ao reconhecer-lhes poder liberatório imediato e ao afastar a atenção especial que está no núcleo do regime fiscal de fiscalização, a fim de, em última análise, proteger o erário.

O propósito da lei e do decreto está na direção da simplificação da sistemática de fiscalizar e arrecadar tributos legítimos. Aqueles cujos títulos foram reconhecidos juridicamente de forma segura – os credores originários – não serão incluídos no rol de devedores contumazes, até o limite do débito tributário constante da dívida ativa – porque são credores do poder público, não devedores. Quanto aos titulares originários de precatórios inadimplidos, não sobeja dúvida referente aos créditos tributários. No mercado de precatórios, negociações desses documentos públicos ocorrem das mais variadas e, às vezes, escamoteadas formas, as quais, não raras vezes, impedem pronto reconhecimento do crédito devido pela fazenda pública. Isso enseja, até, judicialização de demandas para reconhecer a autenticidade do documento e do crédito por ele representado.

A legislação do Rio Grande do Sul não busca, como insiste o requerente, alterar alcance do instituto da cessão de direitos. Objetiva tão somente não incluir em rol de devedores aqueles que sejam incontestavelmente credores do Estado, sob pena de inviabilizar o próprio conjunto de medidas fiscalizatórias cujo fim é identificar devedores contumazes e submetê-los a regras

ADI 4854 / RS

distintas de acompanhamento.

Portanto, ausente a alegada violação ao princípio da igualdade tributária.

7. Da natureza meramente regulamentar do Decreto n. 48.494/2011

A jurisprudência desta Corte possui firme orientação de que se situa no campo da legalidade – e não do controle de constitucionalidade – o debate quanto a eventual excesso do poder regulamentar de ato normativo em face da lei que lhe confere validade.

No caso, os arts. 1º a 4º da legislação impugnada revestem-se de caráter secundário, o que inviabiliza o exame acerca de sua constitucionalidade em sede de ação direta. Confira-se a redação das normas em debate:

Art. 1º Com fundamento no art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, considera-se devedor contumaz o contribuinte que:

I – deixar de recolher débitos declarados em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou

II – tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), decorrente de imposto não declarado em GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou

III – tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa em valor que ultrapasse:

a) 30% do seu patrimônio conhecido; ou

ADI 4854 / RS

b) 25% do faturamento anual declarado em GIA ou em Guia Informativa – GI previstas nos arts. 174 e 175 do Livro II do Regulamento do ICMS-RICMS.

§ 1º Não serão considerados devedores contumazes as pessoas físicas ou jurídicas, titulares originários de créditos oriundos de precatórios inadimplidos pelo Estado e suas autarquias, até o limite do respectivo débito tributário constante como Dívida Ativa.

§ 2º Não serão computados para os efeitos deste artigo os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do Código Tributário Nacional.

§ 3º O contribuinte deixará de ser considerado devedor contumaz quando os motivos que o levaram a essa condição estiverem extintos.

Art. 2º O Regime Especial de Fiscalização – REF, a que se refere o art. 2º da Lei nº 13.711/2011, será aplicado a contribuinte considerado devedor contumaz nos termos do artigo anterior, com regras específicas para o cumprimento das obrigações tributárias.

§ 1º Compete à Subsecretaria da Receita Estadual a inclusão e exclusão dos contribuintes considerados devedores contumazes no REF.

§ 2º O contribuinte será notificado do seu enquadramento como devedor contumaz e de que estará sujeito a inclusão no REF se, em até 15 (quinze) dias da ciência, não sanar as causas que originaram o enquadramento ou comunicar à Receita Estadual a existência de qualquer impedimento ao seu enquadramento como devedor contumaz. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

Art. 3º Decorrido o prazo previsto no art. 2º, § 2º, se mantidas as causas que originaram o seu enquadramento como devedor contumaz, o contribuinte será notificado de que será submetido ao REF mediante Ato Declaratório do Subsecretário da Receita Estadual. se, em novo prazo de 15 (quinze) dias da ciência, não sanar tais causas e não apresentar qualquer

ADI 4854 / RS

impeditivo ao seu enquadramento como devedor contumaz. (Redação do caput dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

§ 1º O Ato Declaratório conterá a motivação, os termos e as obrigações do contribuinte submetido ao REF.

§ 2º A inclusão do contribuinte no REF será formalizada em processo administrativo contendo a notificação prevista no “caput”, a relação dos débitos e os demais elementos necessários à caracterização do contribuinte como devedor contumaz. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

§ 3º O contribuinte será notificado do Ato Declaratório no processo referido no § 2º, nos termos do art. 21 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. (Redação dada pelo Decreto n. 49.214 de 12.6.2012)

§ 4º O REF terá início com a publicação do Ato Declaratório no Diário Oficial do Estado. (Redação dada pelo Decreto n. 49.214 de 12.6.2012)

§ 5º A lista dos contribuintes submetidos ao REF estará disponível no site da Secretaria da Fazenda <http://www.sefaz.rs.gov.br>.

§ 6º Havendo modificação na situação que originou a inclusão do contribuinte no REF, o Subsecretário da Receita Estadual poderá determinar a aplicação de medidas adicionais, a suspensão do REF ou de medidas consideradas desnecessárias ou a exclusão do REF, mediante alteração do Ato Declaratório e notificação do contribuinte. (Redação do parágrafo dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

§ 7º Nas hipóteses previstas nos arts. 132 e 133 do CTN, tais como fusão, transformação, incorporação ou transferência de titularidade, em que sucessor assuma a responsabilidade por créditos tributários que originaram o enquadramento de contribuinte como devedor contumaz, o responsável ficará sujeito ao REF, observado o procedimento previsto no § 2º do art. 2º e neste artigo. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

ADI 4854 / RS

Art. 3º-A. O REF tem como objetivos:

I – diferenciar o tratamento dispensado aos devedores eventuais dos enquadrados como contumazes;

II – prevenir desequilíbrios de concorrência;

III – conter o aumento do passivo tributário dos devedores contumazes;

IV – evitar a utilização indevida de crédito fiscal correspondente a imposto sistematicamente não recolhido ou relativo à circulação simulada de mercadorias;

V – preservar a arrecadação do Estado como forma de garantir a realização das políticas públicas.

Art. 4º O contribuinte submetido ao REF ficará sujeito às seguintes medidas, aplicadas de forma isolada ou cumulativa, conforme previsão no Ato Declaratório de sua inclusão no REF: (Redação dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

I – perda dos sistemas especiais de pagamento do ICMS, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 50, § 2º; (Redação do inciso dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

II – pagamento na ocorrência do fato gerador, do débito próprio e, quando for o caso, de responsabilidade por substituição tributária, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 46, I,"f"; (Redação do inciso dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

III – suspensão do deferimento do pagamento do imposto nos recebimentos de mercadorias, conforme previsto no RICMS, Livro III, art. 1º, § 4º; (Redação do inciso dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

IV – obrigatoriedade de pagamento do imposto, centralizado em um único estabelecimento, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 40, § 3º, nota 02, na hipótese de empresa com mais de um estabelecimento; (Redação do inciso dada pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

V – fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;

VI – exigência de apresentação periódica de informações

ADI 4854 / RS

econômicas, patrimoniais e financeiras.

VII – diferimento do pagamento do imposto devido nas saídas de mercadorias, conforme previsto no RICMS, Livro III, art. 1º, e Apêndice II, Seção I, item C; (Inciso acrescentado pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

VIII – transferência da responsabilidade por substituição tributária para o destinatário da mercadoria, conforme previsto no RICMS, Livro III, art. 9º,"caput", nota 10. (Inciso acrescentado pelo Decreto n. 56.465 de 27.04.2022).

Os dispositivos mencionados descrevem os parâmetros para qualificação de contribuintes como devedores contumazes e preveem medidas aplicáveis aos enquadrados no Regime Especial de Fiscalização, visando estimular condutas adequadas, além de intensificar mecanismos de controle e fiscalização tributária.

As medidas estão elencadas no art. 4º do decreto estadual e limitam-se a alterar prazo de pagamento do ICMS (incisos II e III) e submeter o “devedor contumaz” a regime de fiscalização mais severo, com apresentação periódica de informações (incisos IV, V e VI). Trata-se, em síntese, de determinações que reforçam a vigilância estatal e decorrem da legislação tributária (CTN, arts. 96; 113, § 2º, e 160), não se submetendo ao princípio da estrita legalidade.

Percebe-se, assim, o caráter secundário da norma, não dotada de generalidade e abstração próprias de atos primários, razão pela qual não pode ser objeto de controle abstrato de constitucionalidade.

Por fim, cumpre esclarecer que o impugnado art. 4º, Nota 01, do Decreto n. 48.494/2011 foi revogado pelo Decreto n. 56.465, de 27 de abril de 2022.

O Supremo possui firme jurisprudência no sentido de ficarem

ADI 4854 / RS

prejudicadas as ações voltadas ao controle concentrado de constitucionalidade, em função de perda superveniente do objeto, quando ocorrida revogação, alteração substancial, exaurimento dos efeitos ou atendimento da pretensão ante a prática de ato do poder público.

Na hipótese, o requerente não providenciou o aditamento da petição inicial após a vigência do Decreto n. 56.465/22. Assim, ainda que o ato normativo fosse impugnável pela via da ação direta, no ponto, verificar-se-ia a perda de seu objeto.

8. Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente da ação para, nessa extensão, julgar improcedentes os pedidos e confirmar a presunção de constitucionalidade do art. 2º, §§ 1º, 2º e 3º, e do art. 3º da Lei n. 13.711/2011, na redação conferida pela Lei n. 14.180/2012 do Estado do Rio Grande do Sul.

É como voto.