



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

**PROCESSO N.º 70048229124 – TRIBUNAL PLENO**

CLASSE: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

PROPONENTE: 2ª CÂMARA CÍVEL

INTERESSADOS: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS  
FRATELY LTDA., DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA  
RECEITA PÚBLICA ESTADUAL/RS E ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL

**RELATOR: DESEMBARGADOR ARNO WERLANG**

---

## PARECER

*INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. Lei Estadual n° 13.711/2011 e Decreto Estadual n° 48.494/2011, do Rio Grande do Sul. ICMS. Regime Especial de Fiscalização. Alegação de afronta aos princípios constitucionais da isonomia, da liberdade de exercício de atividade profissional e da livre concorrência comercial, previstos nos artigos 5º, caput, e inciso XIII, e 170, inciso IV, da Carta Federal, e artigo 1º da Carta Estadual. Inexistência. PARECER PELO NÃO ACOLHIMENTO DO INCIDENTE.*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

1. Trata-se de incidente de inconstitucionalidade suscitado pela Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, nos autos do Agravo de Instrumento nº 70047079611, questionando a constitucionalidade da Lei Estadual nº 13.711/2011 e do Decreto Estadual nº 48.494/2011, ambos do Estado do Rio Grande do Sul.

Em síntese, o órgão fracionário aduz a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais uma vez que, aparentemente, *“constituem medidas que ofendem os princípios da isonomia, da liberdade de exercício de atividade profissional e da livre concorrência comercial, com violação aos arts. 5º, caput, e inciso XIII, e 170, inciso IV, da Constituição Federal e também à Constituição Estadual do Rio Grande do Sul, em razão do disposto em seu art. 1º”*. Refere que tais violações decorrem especialmente pelas sanções previstas no artigo 4º, incisos II, IV e V, do Decreto Estadual nº 48.494/2011. Salienta não haver encontrado decisão plenária do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria (fls. 674/82-v).

Distribuído o feito no âmbito do Órgão Especial, vieram os autos com vista ao Ministério Público.

É o sucinto relatório.

2. Os textos legais impugnados estão assim redigidos:

**LEI N.º 13.711, DE 06 DE ABRIL DE 2011.**  
*(publicada no DOE nº 067, de 07 de abril de 2011)*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*Altera a Lei n.º 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências.*

**O GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.**

*Faço saber, em cumprimento ao disposto no artigo 82, inciso IV, da Constituição do Estado, que a Assembleia Legislativa aprovou e eu sanciono e promulgo a Lei seguinte:*

**Art. 1º** *Fica alterada a Lei n.º 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências, conforme segue:*

*I - no art. 9.º, o inciso I e a alínea “b” do § 2.º passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“I - de 40% (quarenta por cento) do valor do tributo devido, se privilegiadas;.....”*

*§ 2.º (...).*

*b) de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto se ocorrer a inscrição do crédito tributário como Dívida Ativa.”*

*II - no art. 16, ficam acrescentados os §§ 3.º a 5.º, com a seguinte redação:*

*“Art. 16 (...).*

*§ 3º Para os efeitos deste artigo, não se considera como início de procedimento fiscal a comunicação da Receita Estadual sobre divergências ou inconsistências a serem sanadas pelo contribuinte mediante autorregularização.*

*§ 4º- A autorregularização consiste no saneamento, pelo contribuinte, das irregularidades decorrentes das divergências ou inconsistências identificadas pelo Fisco no exercício regular de sua atividade, desde que o contribuinte sane as irregularidades nos termos e condições estabelecidas na comunicação de que trata o § 3.º, que será regulamentada em instruções baixadas pela Receita Estadual.*

*§ 5º A exclusão do início do procedimento fiscal prevista no § 3.º restringe-se às irregularidades descritas na comunicação referida no § 4º”.*

*III - no art. 71, é dada nova redação ao seu “caput” e às alíneas “a” e “b” do seu § 2.º, conforme segue:*

*“Art. 71 O pagamento fora do prazo, de tributo não constante de Auto de Lançamento, só será admitido se acrescido de multa moratória de 0,334% (trezentos e trinta e quatro milésimos por cento) do valor do tributo, por dia de atraso, até o limite de 20% (vinte por cento) e, ainda, quando referente ao ICMS ou a tributo em que seja exigida guia*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*informativa nos termos do inciso III do art. 17, se tiver ocorrido uma das hipóteses previstas no inciso II do art. 8º.*

*(...).*

*§ 2º (...).*

*a) até 20% (vinte por cento), respeitado o disposto no “caput” deste artigo, quando pagas até o sexagésimo (60.º) dia;*

*b) 20% (vinte por cento), quando pagas após o sexagésimo (60.º) dia; .....*”

*IV - fica acrescentado o art. 144-A, com a seguinte redação:*

*“Art. 144-A- Fica instituído o Domicílio Tributário Eletrônico com o objetivo de simplificar e automatizar o procedimento tributário administrativo, hipótese em que as disposições desta Lei e das instituidoras dos respectivos tributos serão regulamentadas para esse fim.*

*Parágrafo único. Considera-se Domicílio Tributário Eletrônico o local disponibilizado pela Secretaria da Fazenda por meio de portal de serviços e comunicações eletrônicas na Internet.”*

***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 - deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA –, sucessiva ou alternadamente, de débitos referentes a 8 (oito) meses de apuração do imposto, considerados os últimos 12 (doze) meses; ou***

***II - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa que ultrapassem limite de valor definido em instruções baixadas pela Receita Estadual.***

***§ 2º Não serão considerados devedores contumazes, para os termos a que se refere o “caput” do art. 2.º, 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.***



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

**§ 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 como devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos ou tiverem sua exigibilidade suspensa.**

**Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, quanto aos incisos I e III do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2012.**

**PALÁCIO PIRATINI, em Porto Alegre, 6 de abril de 2011.**

**DECRETO Nº 48.494, DE 31 DE OUTUBRO DE 2011.**

*(publicado no DOE nº 210 de 1º de novembro de 2011).*

*Regulamenta o art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização, e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS).*

**O GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 82, inciso V, da Constituição do Estado, D E C R E T A:**

**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*

*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**



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*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 13.711/11, 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.*

*Art. 3º - O contribuinte que não sanar as causas que originaram o seu enquadramento como devedor contumaz será submetido ao REF mediante Ato Declaratório do Subsecretário da Receita Estadual.*

*§ 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 § 2º do art. 2º, a relação dos débitos e demais elementos necessários à caracterização do contribuinte como devedor contumaz.*

*§ 3º - O REF terá início com a ciência, pelo contribuinte, do Ato Declaratório de que trata este artigo, nos termos do art. 21 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973.*

*§ 4º - Após a notificação nos termos do parágrafo anterior, o Ato Declaratório será publicado no Diário Oficial do Estado.*

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

*§ 6º - A qualquer tempo, o Subsecretário da Receita Estadual poderá determinar medidas adicionais ou a suspensão de medidas consideradas desnecessárias, inclusive a exclusão do REF, notificando o contribuinte nos termos do art. 21 da Lei 6.537/73.*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

**Art. 4º** - O contribuinte submetido ao REF ficará sujeito às seguintes medidas:

*I - perda dos sistemas especiais de pagamento do ICMS previstos no RICMS, Livro I, art. 50;*

*II - pagamento na ocorrência do fato gerador, exceto nas saídas de estabelecimento varejista, do débito próprio e, quando for o caso, de responsabilidade por substituição tributária, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 46, I, "f";*

**NOTA 01** - As Notas Fiscais emitidas com destaque do imposto deverão conter a informação: "Contribuinte submetido a REF com vencimento do ICMS no fato gerador; o crédito fiscal somente é permitido mediante comprovante de arrecadação."

**NOTA 02** - A guia de recolhimento ou o comprovante do pagamento do ICMS próprio e do de substituição tributária deverá acompanhar as mercadorias, juntamente com o documento fiscal próprio, para fins de trânsito e, quando for o caso, de aproveitamento de crédito fiscal pelo destinatário.

**NOTA 03** - O contribuinte com saldo credor apurado no mês anterior poderá compensá-lo com o imposto destacado no documento fiscal.

*III - suspensão do diferimento do pagamento do imposto, conforme previsto no RICMS, Livro III, art. 1º, § 4º;*

*IV - obrigatoriedade de pagamento centralizado em um único estabelecimento, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 40, § 3º, no caso de empresa com várias filiais;*

*V - fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;*

*VI - exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras.*

**Art. 5º** - A imposição do REF não dispensa o sujeito passivo do cumprimento das demais obrigações, inclusive acessórias, não abrangidas pelo regime, nem elide a aplicação de outras medidas que visem garantir o recebimento dos créditos tributários, como:

*I - arrolamento administrativo de bens;*

*II - proposição de Ações Cautelares Fiscais;*

*III - representação ao Ministério Público, uma vez configurado o dano econômico, social ou concorrencial;*

*IV - cancelamento da inscrição do devedor contumaz no Cadastro Geral de Contribuintes de Tributos Estaduais (CGC/TE), com base no art. 41, I, da Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989, e nos arts. 5º, II, e 15 da Lei nº 6.537/73.*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*Art. 6º - Ficam introduzidas as seguintes alterações no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997:*

**ALTERAÇÃO Nº 3505 Fica acrescentada sigla na tabela EXPRESSÕES ABREVIADAS E SIGLAS UTILIZADAS NESTE REGULAMENTO, constante do SUMÁRIO, com a seguinte redação:**

*"REF Regime Especial de Fiscalização, instituído pela Lei nº 13.711, de 06/04/11".*

**ALTERAÇÃO Nº 3506 No art. 31 do Livro I, fica acrescentado o número 4 à alínea "a" do inciso II com a seguinte redação:**

*"4 - adquiridas de estabelecimento submetido ao REF;"*

**ALTERAÇÃO Nº 3507 No art. 46 do Livro I, fica acrescentada a alínea "f" ao inciso I com a seguinte redação:**

*"f) nas saídas promovidas por estabelecimento submetido ao REF, nelas incluídas, quando for o caso, a responsabilidade por substituição tributária, exceto nas saídas de estabelecimento varejista;"*

**ALTERAÇÃO Nº 3508 No Livro III, ficam acrescentados:**

**a) o § 4º ao art. 1º, conforme segue:**

*"§ 4º - Fica suspenso o diferimento previsto nos arts. 1º, 1º-A, 1º-B e 1º-C, nas saídas de mercadorias destinadas a contribuinte submetido ao REF, exceto quando se tratar de saídas de produtor."*

**b) o inciso VII ao art. 11 com a seguinte redação:**

*"VII - nas operações de aquisição de mercadorias de contribuinte submetido ao REF, quando não houver a comprovação do pagamento do imposto de responsabilidade por substituição tributária.*

*NOTA - Ver responsabilidade solidária do contribuinte substituído, Livro I, art. 14, VI."*

**c) o art. 21-B, conforme segue:**

*"Art. 21-B - O disposto no art. 21 não se aplica, devendo o débito de responsabilidade por substituição tributária ser pago no momento da ocorrência do fato gerador nas saídas promovidas por estabelecimento submetido ao REF.*

*NOTA - A GA ou o comprovante de pagamento autoatendimento deverá:*

*a) conter código de receita específico para substituição tributária interna, conforme instruções baixadas pela Receita Estadual, e referir o número da Nota Fiscal a que se refere o recolhimento;*





MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*b) acompanhar o transporte da mercadoria, juntamente com o documento fiscal, e permanecer em poder do destinatário."*

*Art. 7º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*PALÁCIO PIRATINI, em Porto alegre, de 31 de outubro de 2011.*

**3.** Cuida-se de examinar a constitucionalidade da Lei Estadual nº 13.711, de 06 de abril de 2011, que *“altera a Lei n.º 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências”*, assim como do Decreto Estadual nº 48.494, de 31 de outubro de 2011, *“que regulamenta o artigo 2º da Lei Estadual nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização, e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS)”*, por violação, em tese, aos princípios da isonomia, da liberdade de exercício de atividade profissional e da livre concorrência comercial, insculpidos nos artigos 5º, *caput*, e inciso XIII, e 170, inciso IV, da Carta Federal, e artigo 1º da Carta Estadual.

Não merece guarida o presente incidente.

Primeiramente, cumpre uma breve análise dos princípios constitucionais que, alegadamente, estão sendo violados.



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

O princípio da isonomia está previsto no artigo 150, inciso II, da Carta Maior, e deriva do princípio da igualdade, fulcrado no artigo 5º, *caput*, do texto constitucional federal<sup>1</sup>.

Sobre o princípio da igualdade, na esfera tributária, Humberto Ávila expõe que “*abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes*”<sup>2</sup>. Em sintonia, Leandro Paulsen, em referência à Luciano Amaro, aduz que “*nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao editar a lei, a fazer discriminações*”. E prossegue: “*visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos*”<sup>3</sup>.

Para José Afonso da Silva, citando Victor Uckmar, “*se cuida da igualdade ‘em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idêntica situação, sejam submetidos à idêntico regime fiscal’ (...)*”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> 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: (...).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...).

II - 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; (...).

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 369.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 222.

<sup>4</sup> SILVA, José Afonso da. Comentário contextual à Constituição. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 654.



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

Já o princípio da livre iniciativa encontra sua base normativa no artigo 1º, inciso IV, e artigo 170, “caput” e parágrafo único, da Constituição Federal<sup>5</sup>. Nos dizeres de José Afonso da Silva, o referido princípio constitucional “*envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato. É regra que assegura a todos ‘o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei’ (art. 170, parágrafo único)*”<sup>6</sup>.

O autor afirma que a liberdade de iniciativa econômica:

*(...) não pode significar mais do que ‘liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo Poder Público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades, e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo’.*

Por sua vez, o princípio da livre concorrência encontra seu fundamento constitucional no artigo 170, inciso IV, da

---

<sup>5</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...).

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

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.

<sup>6</sup> SILVA, José Afonso da. *op.cit.*, p. 710/1.



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

Magna Carta<sup>7</sup>, a ser observada na composição da ordem econômica, visando o desenvolvimento nacional e o interesse público.

Miguel Reale define a livre concorrência como sendo “o princípio econômico’ segundo o qual a fixação dos preços das mercadorias e serviços não deve resultar de atos de autoridade, mas sim do livre jogo das forças em disputa de clientela na economia de mercado”<sup>8</sup>. Na visão de José Afonso da Silva trata-se de uma manifestação da liberdade de iniciativa. Ressalta que se complementa no mesmo objetivo com o estatuído no artigo 173, parágrafo quarto<sup>9</sup>, qual seja, tutelar o sistema de mercado e proteger a livre concorrência “contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista”<sup>10</sup>. Enfim, o Poder Público tem o poder-dever de criar e preservar condições que viabilizem uma concorrência sadia entre todos os agentes econômicos.

Feitos tais aportes, passe-se à análise da questão de fundo.

---

<sup>7</sup> 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:

(...).

IV – livre concorrência.

<sup>8</sup> apud Pedro Paulo Salles Cristofaro, em Revista de Direito Renovar n.º 36, p. 61.

<sup>9</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...).

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

<sup>10</sup> SILVA, José Afonso da. op.cit., p. 713.



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

Da apreciação das Legislações Estaduais objurgadas se observa que estão em absoluta conformidade com os ditames e princípios constitucionais anteriormente delineados.

As normas em testilha se referem ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). O aludido regulamento estipula normas a serem seguidas por todos os contribuintes do ICMS, imposto de competência Estadual.

O Estado do Rio Grande do Sul, ao editar a Lei Estadual nº 13.711/2011 e o Decreto Estadual nº 48.494/2011, está no pleno exercício de suas atribuições constitucionais, previstas no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, e no artigo 145, inciso I, alínea “b”, da Constituição Gaúcha:

*CONSTITUIÇÃO FEDERAL*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...).*

*CONSTITUIÇÃO ESTADUAL*

*Art. 145 - Compete ao Estado instituir:*

*I - impostos sobre:*

*(...)*

*b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...).*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

Em que pese à existência de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, no sentido da inconstitucionalidade de Regimes Especiais de Fiscalização de ICMS de outros entes da Federação, no presente caso não se vislumbra ofensa à Norma Maior.

A Lei Estadual nº 13.711/2011, ao prever que “*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*”, bem como quando considera “devedor contumaz” aquele que “*deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA –, sucessiva ou alternadamente, de débitos referentes a 8 (oito) meses de apuração do imposto, considerados os últimos 12 (doze) meses*, dentre outras estipulações de seu artigo 2º, em verdade, vem ao encontro dos princípios da isonomia e livre concorrência.

Já dizia o Prof. MANOEL GONÇALVES, citado pelo Des. NELSON OSCAR DE SOUZA, em sua obra “Manual de Direito Constitucional”, Forense, 1994, p. 193, que “o princípio da isonomia oferece na sua aplicação à vida inúmeras e sérias dificuldades. De fato, conduziria a inomináveis injustiças se importasse em tratamento igual para os que se achem em



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

desigualdade de situações. A justiça (leia-se: o preceito de justiça) que reclama tratamento igual para os iguais pressupõe tratamento desigual aos desiguais. Ora, a necessidade de desigualar os homens em certos momentos para estabelecer, no plano do fundamental, a sua igualdade, cria problemas delicados que nem sempre a razão humana resolve adequadamente”.

Por seu lado, SAHID MALUF, também citado por NELSON OSCAR DE SOUZA, recorda do seguinte texto de RUI BARBOSA:

*“A lei deve tratar desigualmente as pessoas desiguais, na proporção em que se desigualem” (Obra citada, p. 193).*

Significa dizer que tratar de modo desigual a empresa que sistematicamente deixa de recolher o ICMS nos prazos devidos não apenas não ofende o princípio da isonomia, como vem reforçá-lo, na medida em que a experiência tem mostrado que esta é uma prática que beneficia o comerciante em detrimento dos demais. Assim, na feliz expressão do jurista antes citado, é preciso desigualar os homens (no caso empresas) em certos momentos para assegurar, no plano fundamental, sua igualdade.

Ora, o comerciante que recolhe regularmente os valores de ICMS despendidos em suas operações, cumprindo a legislação tributária estadual, estará sempre em desvantagem diante daquele que não o faz, criando-se, além de uma situação de evasão fiscal, uma concorrência desleal e disparidade no mercado. Neste



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

sentido, a Lei objurgada cria mecanismos que abrandam a desigualdade entre os contribuintes.

Assim, o que, à primeira vista, poderia parecer uma contrariedade ao princípio da isonomia, é, isto sim, sua plena afirmação.

Ainda, não será toda e qualquer dívida que incidirá na qualificação do contribuinte como devedor contumaz, como se denota dos artigos 2º, parágrafo 3º, e 3º:

*Lei Estadual nº 13.711/2011*

*Art. 2º (...).*

*§ 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 como devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos ou tiverem sua exigibilidade suspensa.*

Neste ponto, o Decreto Estadual nº 48.494/2011 traz a regulamentação do Regime Especial de Fiscalização, estipulando os parâmetros de enquadramento, de maneira condizente com a proteção aos princípios constitucionais anteriormente elencados.

Em harmonia com o exposto, este o Procurador de Justiça Dr. Júlio César Pereira da Silva, se manifestou sobre a constitucionalidade do Regime Especial de Fiscalização (fls. 667/9-verso), nos seguintes termos:

*(...) o Regime Especial de Fiscalização não tem por objetivo cobrar os créditos tributários passados, já constituídos, mas, partindo-se do reconhecimento de que o contribuinte é*





MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*recalcitrante contumaz, deixando de recolher aos cofres públicos os valores por ele arrecadados dos contribuintes de fato, objetiva determinar que, doravante, suas atividades passem a ser objeto de fiscalização mais intensa e diferenciada.*

*Não se confunde, portanto, a adoção do REF com a negativa de emissão de AIDOF ou com a baixa de ofício do CGC/TE, que são nítidas manifestações de sanções políticas ao inadimplemento tributário e, por isso mesmo, repudiadas unanimemente pela jurisprudência pátria, mas., tão somente, de estabelecimento de uma teia mais próxima de fiscalização, intensificando-a para evitar que se repita o não repasse dos tributos arrecadados indiretamente pelo contribuinte de direito.*

*E, gize-se, tal fiscalização mais intensa e diferenciada possui nítido viés de proteção não somente da livre concorrência, mas também da economia popular. É que a conduta do contribuinte de direito que arrecada dos contribuintes de fato o custo tributário e não o repassa ao erário é evidentemente ilícita, prejudicando, além do Estado e dos concorrentes mercantis do contribuinte inadimplente, também os próprios contribuintes de fato, que pensam estar contribuindo para o custeio do Estado quando, na verdade, estão tão somente contribuindo para o enriquecimento do comerciante relapso.*

*(...).*

*Logo, parece não haver qualquer violação constitucional em estabelecer um regime de fiscalização mais intensa e próxima daqueles contribuintes de direito que, sabidamente, são recalcitrantes em arrecadar os tributos indiretos de seus consumidores finais e não os repassar ao Estado, chegando ao ponto de serem reconhecidos como devedores contumazes.*

Pontualmente, nem a Lei, nem o Decreto Estadual, ferem o princípio da isonomia, uma vez que a diferenciação dos contribuintes não revela arbitrariedades, discriminações ou favoritismos a certo grupo de contribuintes.

Nesse sentido, Leandro Paulsen ressalta os critérios justificadores de tratamentos diferenciados:



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, discriminação arbitrária. **Justifica-se a diferenciação tributária quando haja situações efetivamente distintas, que se tenha em vista uma finalidade constitucionalmente amparada, e que o tratamento diferenciado seja apto a alcançar o fim colimado.**<sup>11</sup>*

Também não ferem os princípios da livre iniciativa e do livre exercício de atividade econômica. A dicção dos textos legais discutidos não demonstra nenhum impedimento à liberdade de indústria e comércio, ou liberdade de empresa, e à liberdade de contrato. Tampouco impede a possibilidade de gozar das facilidades que a legislação pátria permite, impondo somente a submissão a suas limitações, às quais todos os contribuintes devem respeito. Outrossim, ainda que se tratem de atos de autoridade, não adentram na fixação de preços de mercadorias e serviços no âmbito das empresas.

O fundamento constitucional normativo da livre concorrência encontra-se no artigo 170, inciso IV, sendo trazido ao texto constitucional como um dos princípios a ser observado na composição da ordem econômica, visando o desenvolvimento nacional e o interesse público.

O princípio é reforçado pelo artigo 173, parágrafo 4º, que determina que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.” A lei a que se refere o texto

---

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. *op. cit.*, p. 223.



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

constitucional é a Lei n.º 8.884/94, que trata da prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica.

Evidentemente que as normas impugnadas não têm por objetivo a intervenção no mercado, mas note-se que a própria Constituição Federal autoriza o Estado a reprimir os abusos que causem distorções, em uma clara manifestação de que o princípio da livre concorrência não é, de modo algum, absoluto.

Por via reflexa, a Lei n.º 13.711/2011 e o Decreto n.º 48.494/2011, vem coibir as previsíveis distorções de mercado provocadas por aqueles agentes econômicos que, por exemplo, deixam de recolher o ICMS por 8 meses.

E não se trata, como já se disse alhures, de que o regime especial estabelece medidas com o propósito de coagir o contribuinte ao pagamento do tributo, porque estas, por si só, não recuperam créditos. As normas impugnadas visam, isto sim, tornar a inadimplência menos vantajosa, tanto em relação ao fisco, como em relação aos demais comerciantes que recolhem os tributos em dia.

O Supremo Tribunal Federal, em apreciação a caso semelhante, já se manifestou no sentido da constitucionalidade de Regime Especial de Fiscalização:

*1. Recurso extraordinário: descabimento: acórdão recorrido que se limitou a aplicar legislação que regulamenta o recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária (RICMS), de natureza infraconstitucional: a alegada violação aos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, reflexa ou indireta: incidência, mutatis mutandis, da Súmula 636. 2. ICMS: regime especial de fiscalização: ausência de ofensa ao princípio da isonomia (CF, art. 5º, II) e à garantia*



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA  
pgj@mp.rs.gov.br

*constitucional da liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIII): não incidência, no caso, das Súmulas 70, 323 e 547, que versam sobre a proibição de restrições à atividade econômica como meio coercitivo de pagamento de tributos. (RE 474241 AgR/MG - MINAS GERAIS - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - Julgamento: 15/08/2006 - Órgão Julgador: Primeira Turma)*

Desta forma, se faz clara a constitucionalidade da Lei Estadual nº 13.711/2011 e do Decreto Estadual nº 48.494/2011, por garantidores dos princípios da isonomia e da livre concorrência comercial, insculpidos nos artigos 5º, *caput*, 150, inciso II, e 170, inciso IV, da Carta Federal, e artigo 1º da Carta Estadual.

**4. Pelo exposto**, manifesta-se o **MINISTÉRIO PÚBLICO** pela improcedência do presente incidente de inconstitucionalidade, nos termos antes delineados.

Porto Alegre, 19 de abril de 2012.

**IVORY COELHO NETO,**  
Procurador-Geral de Justiça, em exercício.