

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.513 SÃO PAULO

RELATOR	: MIN. CRISTIANO ZANIN
REQTE.(S)	: SOLIDARIEDADE
ADV.(A/S)	: ALYSSON SOUSA MOURAO
ADV.(A/S)	: DANIEL SOARES ALVARENGA DE MACEDO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
ADV.(A/S)	: PROCURADOR-GERAL DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Relator): Preliminarmente, reconheço a legitimidade ativa do requerente, nos termos do art. 103, IX, da Constituição, pois se trata de partido político com representação no Congresso Nacional e, portanto, legitimado universal apto à jurisdição do controle abstrato de constitucionalidade.

DA PRELIMINAR DE INÉPCIA DA INICIAL

A presente ação direta de inconstitucionalidade foi proposta com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade dos seguintes dispositivos:

Lei 6.374/89

Artigo 71 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais.

§1º - O regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da

autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar, ainda: (NR) - § 1º acrescentado pela Lei nº 10.619, de 19/07/2000.

1 - o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto; (NR) - Item 1 acrescentado pela Lei nº 10.619, de 19/07/2000.

2 - a prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício. (NR) - Item 2 acrescentado pela Lei nº 10.619, de 19/07/2000.

§ 2º - Na hipótese prevista no item 1 do parágrafo anterior, admitir-se-á o recolhimento englobado, por destinatário e/ou por períodos. (NR) - § 2º acrescentado pela Lei nº 10.619, de 19/07/2000.

Lei Complementar 1.320/2018

Artigo 19 - Ficará sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

§ 1º - Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado nos incisos do "caput" deste artigo, será considerada a soma de até 12 (doze) meses anteriores.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo.

§ 3º - O enquadramento disposto nos incisos I e II não exclui os regimes especiais ou diferenciados aplicados quando a autoridade administrativa apurar a prática de atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação .

Artigo 20 - O regime especial de que trata o artigo 19 poderá consistir, isolada ou cumulativamente, nas seguintes medidas:

I - obrigatoriedade de fornecer informação periódica referente à operação ou prestação que realizar;

II - alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto;

III - autorização prévia e individual para emissão e escrituração de documentos fiscais;

IV - impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS;

V - plantão permanente de Agente Fiscal de Rendas no local onde deva ser exercida a fiscalização do ICMS, para controle de operação ou prestação realizada, de documento fiscal e de outro elemento relacionado com a condição do contribuinte;

VI - exigência de comprovação da entrada da mercadoria ou bem, ou do recebimento do serviço para a apropriação do respectivo crédito;

VII - atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ainda que previamente destacado ou informado o imposto no documento fiscal de aquisição da mercadoria, hipótese em que será admitida a apropriação, como crédito, do imposto comprovadamente recolhido nas operações anteriores;

VIII - exigência do ICMS devido, inclusive o devido a título de substituição tributária, a cada operação ou prestação, no momento da ocorrência do fato gerador, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto;

IX - pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria;

X - centralização do pagamento do ICMS devido em um dos estabelecimentos;

XI - suspensão ou instituição de diferimento do pagamento do ICMS;

XII - inclusão em programa especial de fiscalização tributária;

XIII - exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras;

XIV - cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.

§ 1º - A escolha das medidas indicadas no "caput" levará em conta as especificidades do caso concreto e a necessidade de proteger a atividade de fiscalização e a cobrança do crédito tributário, devendo ainda observar os princípios previstos nesta lei complementar.

§ 2º - A aplicação do regime especial será precedida de parecer fundamentado, conforme dispuser o regulamento.

§ 3º - A imposição do regime especial não prejudica a aplicação de qualquer penalidade prevista na legislação tributária, ou a adoção de qualquer outra medida que vise garantir o recebimento de créditos tributários.

§ 4º - O contribuinte deixará de ser considerado devedor contumaz se os débitos que motivaram essa condição forem extintos, tiverem suspensa a exigibilidade ou garantida a execução, ou forem objeto de celebração de parcelamento e que esteja sendo regularmente cumprido.

Decreto 45.490/2000

Artigo 488 – Quando o contribuinte deixar reiteradamente de cumprir as obrigações fiscais, a autoridade fiscal, nos termos do § 2º do artigo 479, poderá impor-lhe regime especial para o cumprimento dessas obrigações (Lei 6.374/89, art. 71).

Artigo 489 – O Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, no interesse do contribuinte ou do fisco, poderá determinar regime especial para o pagamento do imposto, bem como para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais, aplicável a contribuintes, determinadas categorias, grupos ou setores de quaisquer atividades econômicas ou, ainda, em relação a determinada espécie de fato gerador (Lei 6.374/89, art. 71). (Redação dada ao artigo pelo Decreto 51.633, de 07-03-2007; DOE 08-03-2007; Efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2007).

Sustenta o requerente que tais dispositivos configuram indevida **sanção política**, vedada pela jurisprudência consolidada do STF (Súmulas 70, 323 e 547 do STF), pois impõem restrições ao exercício da atividade

econômica como forma de coação indireta ao pagamento de tributos.

Após citar doutrina e jurisprudência genéricas acerca de sanções políticas, passa finalmente à análise da legislação impugnada propriamente dita, no item VI da petição inicial. Alega, em síntese, que:

73. Tal como regulamentado pelos dispositivos ora objurgados, o Regime Especial de Ofício de ICMS de São Paulo não tem qualquer conotação fiscalizatória. Essa suposta característica, na verdade, é uma “cortina de fumaça” que esconde uma sanção política tendente a coagir o contribuinte inadimplente a quitar seus débitos tributários, a fim de se evitar a inscrição em dívida ativa, a consequente execução fiscal e a constrição patrimonial a ela inerente, o que representa efetiva agressão ao devido processo legal.

[...]

75. Vejam-se que as medidas impostas no âmbito do Regime Especial de Ofício Sendo [sic] são extremamente extenuantes ao contribuinte. Cuida-se claramente, pois, da utilização de coerção para que o imposto seja adimplido, acentuando a fiscalização na emissão de notas fiscais, no recolhimento do imposto e a determinação de como será realizada a apuração.

76. Além disto, o não cumprimento do disposto no regime especial pode acarretar na cassação ou na suspensão da inscrição estadual da empresa, a inibição da emissão das notas fiscais, a modificação da apuração do imposto, entre outras sanções que podem comprometer diretamente a atividade produtiva do contribuinte.

77. Tais medidas, pela gravidade das limitações que impõem à livre iniciativa econômica, conduzem à completa impossibilidade do exercício desta liberdade, negligenciam, por

completo, o verdadeiro papel da fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito e ignoram o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções indiretas em matéria tributária.

[...]

79. Destarte, o Regime Especial de Ofício em questão é excessivamente, restritivo e arbitrário, porque perpassa os limites do princípio da proporcionalidade (artigo 5º, LIV da CF/1988) de forma a infirmar o direito à inviolabilidade de qualquer trabalho, ofício ou profissão (artigo 5º, inciso XIII da CF/1988) e ao livre exercício da atividade econômica (artigo 1º, IV e artigo 170, parágrafo único), porquanto propício a um possível término da atividade empresarial do contribuinte. [...] do jeito que está conformado, o regime especial de ofício de ICMS do Estado de São Paulo constitui verdadeira ‘sanção política’ que afronta de forma desproporcional a autonomia e a liberdade de exercício de atividade econômica, contrariando, pois, o art. 5º, XIII e art. 170, parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988, consoante a jurisprudência deste E. STF.

Com base nesses fundamentos, conclui o partido autor que o regime especial de ofício imposto ao devedor contumaz estaria a aniquilar “completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos”.

A Assembleia Legislativa, o Governador do Estado, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República suscitaram a inépcia da petição inicial, na medida em que não houve impugnação específica dos dispositivos questionados.

ADI 7513 / SP

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado no sentido de que impugnações genéricas e desprovidas de fundamentação concreta não são admissíveis no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, conforme há muito assentado em diversos precedentes, a exemplo da ADI 1.775 (Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 18/5/2001) e da ADI 561-MC (Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 23/3/2001).

Para viabilizar o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade o requerente deve apontar os dispositivos constitucionais que servem de parâmetro para o controle de constitucionalidade bem como deve explicitar as razões pelas quais as normas apontadas estariam a contrariar a Constituição (ADI 2536, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 29/5/2009).

O princípio da causa de pedir aberta que caracteriza as ações de controle concentrado não dispensa o ônus de fundamentação mínima sobre a contrariedade concreta do dispositivo impugnado às regras e princípios constitucionais. Sobre o tema, vale citar passagem da ementa da ADI 5.287 (Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 12/9/2016):

10. O Supremo Tribunal Federal, no exercício da fiscalização abstrata de constitucionalidade, não está circunscrito a analisar a questão tão somente por aqueles fundamentos jurídicos constantes da petição inicial, o que não desincumbe a parte autora do ônus processual de fundamentar adequadamente a sua pretensão, indicando os dispositivos constitucionais tidos por violados e como estes são violados pelo objeto indicado, sob pena de não conhecimento da ação ou de parte dela (art. 3º da Lei nº 9.868/99). Precedentes: ADI 561, rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJ de 23/3/2001; ADI 1.775, rel. Min. Maurício Corrêa, Pleno, DJ de 18/5/2001.

11. In casu, diante da impugnação genérica da lei orçamentária e considerando que os pedidos são manifestação de vontade que devem ser interpretados, a presente ação deve ser conhecida apenas no que diz respeito à redução unilateral do Poder Executivo estadual dos valores da proposta orçamentária encaminhada pela Defensoria Pública do Estado da Paraíba.

Bem examinada a petição inicial em seu item “VI. DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS ORA OBJURGADOS”, verifica-se que o requerente, de fato, não cuidou de impugnar especificamente as medidas imponíveis sob o regime especial atacado, **deixando de indicar como, e em que medida, cada uma delas inviabiliza o livre exercício da atividade econômica**, de modo a permitir que o julgador faça a adequada aferição da compatibilidade vertical das disposições legais com a Constituição Federal.

Não obstante, observo que o requerente indicou, em favor da pretensão por si formulada, precedentes deste Supremo Tribunal Federal que teriam julgado inconstitucionais leis estaduais que impunham ao contribuinte regime especial do ICMS autorizado por lei estadual (RE 216983 AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 13/11/1998; AI 529106 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 3/2/2006).

Os referidos julgados reportam ao julgamento do RE 115.452-EDv, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 5/12/1990, que não conheceu embargos de divergência, nos seguintes termos:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICM: REGIME ESPECIAL. RESTRIÇÕES DE CARÁTER PUNITIVO. LIBERDADE DE TRABALHO. CF/67, ART.153, § 23; CF/88, ART. 5º, XIII. I. - O "regime especial

do "ICM", autorizado em lei estadual, porque impõe restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF/67, ART.153, § 23; CF/88, ART. 5º, XIII), constituindo forma oblíqua de cobrança do tributo, assim execução política, que a jurisprudência do Supremo Tribunal sempre repeliu (Súmulas nºs 70, 323 e 547). II. - No caso, os acórdãos indicados como divergentes cuidaram do tema sob o ponto de vista legal, enquanto que o acórdão embargado decidiu a questão tendo em vista a Constituição. Inocorrência, por isso, de divergência capaz de autorizar os embargos. III. - Embargos não conhecidos.

O acórdão então embargado, por sua vez, proferido em relação a fatos ocorridos sob o pálio da Constituição de 1967/69, tem a seguinte ementa (RE 115.452, Rel. Min. Octávio Gallotti, Primeira Turma, DJ 22/4/1988):

EMENTA: - A imposição, ao arbítrio da autoridade fiscal, de restrições de caráter punitivo decorrentes do regime especial do ICM, devido à inadimplência do contribuinte, é contrária à garantia assegurada pelo art. 153, § 23, da Constituição. Precedentes do Supremo Tribunal: RREE nº 106.759, nº 100.918 e nº 76.455. Recurso extraordinário provido.

De seu inteiro teor, colhem-se as características do regime especial examinado na ocasião:

Cuida-se de mandado de segurança, interposto pela ora Recorrente, contra o ato da autoridade fiscal que, com base nos arts. 53 e 61 da Lei nº 440-74 e no art. 490 do

Decreto nº 17.727-81, a submetera ao chamado "regime especial" de recolhimento do ICM, em virtude da inadimplência da Impetrante, quanto ao pagamento dos seus débitos fiscais.

Em decorrência do regime especial, foram estabelecidas, entre outras, as seguintes restrições ao contribuinte: a) recolhimento compulsório do ICM, antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, ou após a saída e antes da entrega ao destinatário; b) vedação, aos negociantes compradores, de utilizarem o crédito a que têm direito, quando desacompanhados de "guia especial" de pagamento do tributo por parte do vendedor; c) retenção dos talonários de nota fiscal, para aposição de um carimbo, mostrando que o contribuinte se encontra sob "regime especial"; e d) publicação do ato impositivo da Administração, na imprensa oficial.

A petição inicial invoca, também, precedentes em que o Supremo Tribunal Federal, de maneira mais específica, considerou inconstitucionais certas medidas impostas ao contribuinte, como: (i) obrigação de satisfazer diariamente o valor correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RE 195621, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 10/8/2001 e RE 486.175 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 17/3/21); (ii) obrigação de satisfazer o tributo antecipadamente à realização das operações (RE 100918, Rel. Min. Moreira Alves, Segunda Turma, DJ 5/10/1984); (iii) condicionar a autorização para impressão de notas fiscais ao pagamento dos tributos e/ou prestação de fiança (RE 374981, Rel. Min. Celso de Mello, decisão monocrática, DJ 8/4/2005); (iv) proibir a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte em débito ao requerimento de expedição de nota fiscal avulsa, negócio a negócio (RE 413782, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 3/6/2005).

ADI 7513 / SP

Quanto às demais medidas contidas nos diversos incisos do art. 20 da Lei Complementar estadual 1.320/2018 e do art. 71, § 1º da Lei 6.374/89, não houve, por parte do autor, qualquer manifestação. O mesmo se pode afirmar a respeito das disposições do art. 19 da Lei Complementar, que define os critérios caracterizadores do devedor contumaz.

Desta forma, entendo parcialmente cumprido, nos termos exigidos pela jurisprudência do STF, o requisito de impugnação específica à legislação estadual paulista apenas quanto: (i) à possibilidade, em abstrato, de que o legislador estadual institua regime especial de tributação do ICMS; (ii) à imposição de recolhimentos diários ou antecipados do imposto; (iii) às restrições de emissão de notas fiscais.

Acolho parcialmente, portanto, a preliminar de inépcia da petição inicial por ausência de impugnação específica.

MÉRITO

O Supremo Tribunal Federal tem firme entendimento no sentido da inconstitucionalidade da adoção de métodos coercitivos indiretos pelo Estado para compelir o contribuinte inadimplente ao pagamento dos tributos devidos – as chamadas sanções políticas tributárias.

Neste sentido, vale citar:

Súmula 70/STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

Súmula 323/STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de

tributos”.

Súmula 547/STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

Tema 31 da Repercussão Geral (RE 565048): “É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – ‘sanção política’ –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários”.

Tema 856 da Repercussão Geral (ARE 914045): [...] “II - É inconstitucional a restrição ilegítima ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando imposta como meio de cobrança indireta de tributos”.

Tema 732 da Repercussão Geral (RE 647885): “É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária”.

Importa ressaltar, todavia, que o STF considera legítimo que o Poder Público **adote certas medidas extrajudiciais contra o contribuinte devedor de tributos, desde que proporcionais e razoáveis**, não restringindo injustificadamente direitos fundamentais do contribuinte.

No julgamento da ADI 5.135, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, assim decidiu o Plenário:

Ementa: Direito tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a

protesto. Constitucionalidade.

1. O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, inserido pela Lei nº 12.767/2012, que inclui as Certidões de Dívida Ativa - CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto, é compatível com a Constituição Federal, tanto do ponto de vista formal quanto material. [...]

3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. Somente pode ser considerada “sanção política” vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs.

3.1. Em primeiro lugar, não há efetiva restrição a direitos fundamentais dos contribuintes. De um lado, inexiste afronta ao devido processo legal, uma vez que

(i) o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA, e

(ii) o protesto não impede o devedor de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito. De outro lado, a publicidade que é conferida ao débito tributário pelo protesto não representa embaraço à livre iniciativa e à liberdade profissional, pois não compromete diretamente a organização e a condução das atividades societárias (diferentemente das hipóteses de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, etc). Eventual restrição à linha de crédito comercial da empresa seria, quando muito, uma decorrência indireta do instrumento, que, porém, não pode ser imputada ao Fisco, mas aos próprios atores do mercado creditício.

3.2. Em segundo lugar, o dispositivo legal impugnado não viola o princípio da proporcionalidade. A medida é adequada, pois confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal. A medida é necessária, pois permite alcançar os fins pretendidos de modo menos gravoso para o contribuinte (já que não envolve penhora, custas, honorários, etc.) e mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal (que apresenta alto custo, reduzido índice de recuperação dos créditos públicos e contribui para o congestionamento do Poder Judiciário). A medida é proporcional em sentido estrito, uma vez que os eventuais custos do protesto de CDA (limitações creditícias) são compensados largamente pelos seus benefícios, a saber: (i) a maior eficiência e economicidade na recuperação dos créditos tributários, (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, e (iii) o alívio da sobrecarga de processos do Judiciário, em prol da razoável duração do processo.

4. Nada obstante considere o protesto das certidões de dívida constitucional em abstrato, a Administração Tributária deverá se cercar de algumas cautelas para evitar desvios e abusos no manejo do instrumento. Primeiro, para garantir o respeito aos princípios da impessoalidade e da isonomia, é recomendável a edição de ato infralegal que estabeleça parâmetros claros, objetivos e compatíveis com a Constituição para identificar os créditos que serão protestados. Segundo, deverá promover a revisão de eventuais atos de protesto que, à luz do caso concreto, gerem situações de inconstitucionalidade (e.g., protesto de créditos cuja invalidade tenha sido assentada em julgados de Cortes Superiores por meio das sistemáticas da repercussão geral e de recursos repetitivos) ou de ilegalidade

(e.g., créditos prescritos, decaídos, em excesso, cobrados em duplicidade).

5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Fixação da seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política” (ADI 5135, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 7/2/2018).

Portanto, o STF entende que o Estado deve se valer de meios adequados e proporcionais para a cobrança do crédito tributário, como a imposição de multas, o protesto, a inscrição em cadastro de devedores e a execução fiscal.

Nesse contexto, o autor da presente ação direta defende que “o regime especial é imposto para o fim de ‘compelir’ à observância da legislação tributária” e que quaisquer “formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos”, constituem sanções políticas vedadas no ordenamento brasileiro. Lastreou seu entendimento em doutrina e em julgados do Supremo Tribunal Federal, já mencionados.

De início, importa ressaltar que o acórdão proferido no RE 486.175 pela Primeira Turma do STF, que figura entre aqueles invocados como suporte à pretensão do partido autor, foi modificado pelo Tribunal Pleno na sessão virtual de 5 a 12 de abril de 2024.

Os embargos de divergência interpostos contra o acórdão foram conhecidos e providos, sob a seguinte 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 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).

Peço vênia para transcrever trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes, acompanhado à unanimidade pelos demais integrantes do Tribunal:

Observo, desde logo, que a Segunda Turma, ao examinar o acórdão paradigma, concluiu que o Tribunal de origem consignou, com base na legislação local aplicável à espécie e o acervo fático-probatório dos autos, que inexistia ilegalidade na imposição de regime especial em caso de inadimplemento contumaz. **Assim, nesse aresto, prevaleceu o entendimento firmado na origem, no sentido de que a imposição do sistema especial, quando não inviabiliza o exercício da atividade empresarial, não configura sanção política condenada pela jurisprudência desta Corte.** Com efeito, para que se pudesse rever esse posicionamento, isto é, aferir se a legislação estadual que disciplina o regime especial de fiscalização e de recolhimento do ICMS prevê ou não gravame que se caracterize como meio coercitivo para cobrança de tributo, seria necessário interpretar a legislação local e revolver o acervo fático-probatório, providência inviável no âmbito do recurso extraordinário. Nesses termos, incide no caso as Súmulas 279 e 280 desta Corte. Dessa forma, havendo

identidade entre as matérias examinadas, concluo que os embargos devem ser providos para que seja adotada a mesma solução nos presentes autos.

Na mesma linha, citem-se:

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 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 1349448 AgR, Rel. Min. Luiz Fux (Presidente), Tribunal Pleno, DJe 3/3/2022).

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. ICMS. Regime especial de fiscalização. Devedor contumaz. Alegada existência de sanção política e inviabilidade do exercício das atividades empresariais. Suscitada violação dos princípios da isonomia, do livre exercício de atividade profissional, da livre iniciativa e da livre concorrência. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional.

1. Para divergir do entendimento do Tribunal de origem no sentido de que o regime especial de fiscalização de devedor contumaz não viola os princípios da isonomia, do livre exercício de atividade profissional, da livre iniciativa e da livre concorrência, nem obsta o desempenho da livre atividade econômica, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 13.711/11 e Decreto nº 48.494/11), o que não é permitido em sede de recurso extraordinário.

2. Agravo regimental não provido (ARE 837436 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 3/5/2016).

**AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO.
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E**

SERVIÇOS ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO DE DEVEDOR CONTUMAZ. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO LOCAL E DO REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 279 E 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO (ARE 805558-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJ de 16/6/2014).

Os julgados acima **corroboram o quanto sustentado pelo próprio requerente na petição inicial**, no sentido de que “o reconhecimento de inconstitucionalidade de medida extrajudicial adotada pelo Fisco depende, necessariamente, da constatação, **no caso concreto**, de inviabilização ou grave restrição à atividade empresarial” (doc. 13, p. 22).

Apenas em situações **excepcionais**, de flagrante evidência, é possível o reconhecimento, **em abstrato**, de que determinada medida tem o condão de inviabilizar, injustificada e desproporcionalmente, o exercício da atividade empresarial de modo a caracterizar infringência, frontal e direta, à liberdade de iniciativa protegida pelos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da CF.

Além disso, constato que nenhum dos julgados suscitados como causa de pedir remota na petição inicial tratava de atos normativos ou administrativos editados sob a égide e com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

Referida emenda acrescentou a seguinte disposição ao texto constitucional:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir

desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

O artigo 1º, inciso V da Lei Complementar n.º 1.320/2018 do Estado de São Paulo, ora impugnada, deixa claro que o ato normativo tem por objeto “a implementação medidas concretas” que visam garantir a “concorrência leal entre os agentes econômicos”¹.

Neste sentido, o legislador estadual não apenas estabeleceu a segmentação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco (capítulo II), como também definiu e regulamentou a figura do devedor contumaz (capítulo VI), estabelecendo medidas especiais de fiscalização, de apuração e de recolhimento de tributos, além de vedações diversas.

Os julgados invocados pelo requerente trataram de regimes especiais aplicados a contribuintes com pendências perante o fisco, porém não caracterizados como devedores contumazes.

Ao apreciar circunstâncias efetivamente similares às dos presentes autos, o plenário do Supremo Tribunal Federal considerou legítimas medidas administrativas restritivas à atividade do contribuinte quando a via executiva tradicional se mostra claramente ineficaz, **como nos casos de inadimplência reiterada, sistemática ou contumaz**. Nessas situações, medidas adicionais se provam indispensáveis à proteção de interesses e valores constitucionais igualmente relevantes, como a isonomia e a livre concorrência.

A propósito, vejam-se:

¹ Artigo 1º - Esta lei complementar cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios: [...] V - concorrência leal entre os agentes econômicos.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º.

1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 1º a 3º e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias.

2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito

tributário.

3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. **É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.**

4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal. [...] (ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 20/3/2009)

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CAPUT E INC. II DO ART. 2º (ALTERADOS PELA LEI N. 9.822/1999) E § 5º (INCLUÍDO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35/2001) DO DECRETO-LEI 1.593/1977. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA TABAGISTA. CANCELAMENTO DE REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. ALEGADA RESTRIÇÃO À LIBERDADE DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. PRETENSA CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. AÇÃO JULGADA PARCIAMENTE PROCEDENTE PARA CONFERIR INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

1. Ao contribuinte alegadamente inadimplente é garantido o direito de insurgir-se contra a exigência tributária que repete 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.**

2. O cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial para o funcionamento de empresa dedicada à fabricação de cigarros deve atender aos critérios de razoabilidade e proporcionalidade da medida, sendo precedido: a) da apuração do montante dos débitos tributários não 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. Eventual recurso do sujeito passivo

tributário contra o cancelamento do registro especial de funcionamento da empresa tabagista disporá de efeito suspensivo.

3. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente procedente para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 1º da Lei 9.822/1999, na parte em que conferiu nova redação ao caput e ao inc. II do art. 2º do Decreto-Lei 1.593/1977; e ao § 5º do art. 2º do Decreto 1.593/1977, incluído pela Medida Provisória 2.158-35/2001 (ADI 3952, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Cármen Lúcia, DJe 08/3/2024).

Nesse contexto, conclui-se que, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a previsão normativa que autoriza a submissão do contribuinte a regime especial **em razão de inadimplemento reiterado** não constitui, em princípio, sanção política vedada pela Constituição.

Em verdade, conforme assentado na ADI 3.952, a atuação do Estado com o intuito de coibir práticas empresariais orientadas à inadimplência contumaz é amparada pelos princípios da livre concorrência (art. 170, IV), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da isonomia (art. 5º, *caput* e 150, II), não se revestindo, *per se*, do caráter coercitivo indevido que caracteriza a sanção política. Ao contrário: quando aplicado no contexto adequado, o regime especial configura instrumento legítimo de tutela da ordem econômica e do equilíbrio competitivo no mercado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço parcialmente da presente ação direta de inconstitucionalidade para, na parte conhecida, julgá-la **improcedente**.

É como voto.