

DOCTRINA

Cancelamento do Registro Especial das Empresas Fabricantes de Cigarros: Análise Crítica do Entendimento Firmado no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 550.769

Alessandro Mendes Cardoso

Rafael Santiago Costa

1. Considerações Iniciais e Delimitação do Estudo

Muito se tem debatido acerca das sanções políticas na seara tributária - a serem mais bem conceituadas adiante -, sendo praticamente unânime o entendimento de que o Fisco não pode lançar mão de tais instrumentos com a finalidade de compelir o contribuinte inadimplente a se manter em dia com suas obrigações tributárias. Tema marcante desse debate gira em torno do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/1977, que estabelece situações em que a Administração Tributária federal pode cancelar registro especial concedido às empresas fabricantes de cigarros, provocando a abrupta interrupção de suas atividades. Dentre as situações elencadas pela norma se encontra a inadimplência de obrigações tributárias.

O capítulo máximo da discussão da legalidade desse dispositivo se desenrolou no julgamento, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), do Recurso Extraordinário (RE) nº 550.769, iniciado em 7 de maio de 2008 e concluído em 22 de maio de 2013¹, com a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Nessa oportunidade, o STF considerou constitucional a possibilidade, *em tese*, de que o inadimplemento tributário das empresas tabagistas possa levar ao cancelamento do registro especial que assegura o seu funcionamento, mas sempre quando as peculiaridades do caso concreto avaliado justifique a proporcionalidade dessa medida extrema.

Antes mesmo da conclusão desse julgado, e muito em função da análise feita anos antes também pelo Pleno do STF na Ação Cautelar (AC) nº 1.657² - versando exatamente



Alessandro Mendes Cardoso

é Advogado, Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Professor dos Cursos de Pós-graduação da Fundação Getulio Vargas e do Ibmecc.



Rafael Santiago Costa

é Advogado e Mestre em Direito Ambiental e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Amapá.

¹ O acórdão, porém, foi publicado somente em 3 de abril de 2014.

² "Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros.

sobre o mesmo caso concreto enfrentado no RE nº 550.769 -, muitos trabalhos foram publicados analisando a constitucionalidade da norma em comento, bem como o entendimento mais amplo do STF acerca das sanções políticas³. Contudo, o tema ainda comporta novos estudos, principalmente tendo em vista a publicação recente da íntegra do acórdão e a necessidade de se avaliar como este precedente tem sido absorvido em julgamentos de outros casos pelas instâncias inferiores.

Pretende-se neste estudo a análise minuciosa do que restou definido no julgado, de forma a se delimitar o entendimento consolidado pela Corte Maior sobre o tema, com o intuito de contribuir para que sua repercussão no julgamento de novos casos, e mesmo na forma de aplicação do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/1977, seja correta. A pretensão é contribuir para a demonstração de que o precedente não representa alteração no posicionamento consagrado no STF em sentido contrário às sanções políticas no âmbito tributário e, principalmente, de que ele não pode ser considerado como aval para aplicação do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 a toda e qualquer situação em que se verifique inadimplência tributária de empresas atuantes no ramo de cigarros.

2. Sanções Políticas e Posição Consolidada no STF sobre o Tema

Embora não seja objetivo o estudo em sentido amplo das chamadas sanções políticas tributárias, algumas premissas sobre o tema devem ser fixadas. Até como forma de melhor delineamento do cenário em que se desenvolveu o julgamento do RE nº 550.769. Para tanto, invoca-se de imediato o tratamento atribuído a tais sanções por Hugo de Brito Machado, profundo debatedor do tema⁴:

“(...) consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa da certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, entre muitos outros.

Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.” (Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso, julgado em 27.6.2007)

³ A título de exemplo, cite-se os seguintes estudos: CHAVES, Christian Frau Obrador. “Direito Tributário ordenador: análise crítica de um precedente judicial”. *Revista Jurídica Tributária* nº 10, julho/setembro de 2010, pp. 85-102; GOMES, Fernanda Cunha. “O Supremo Tribunal Federal e o caso American Virginia. Afinal, houve imposição de sanção política?” *Jus Navigandi* nº 2.711, ano 15, Teresina, 3 de dezembro de 2010. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/17926>. Acesso em 18 de agosto de 2014; GANDARA, Leonardo André. “Sanções políticas, morais e indiretas: uso de mecanismos institucionais da sanção tributária e breves comentários sobre a influência no mercado de cigarros”. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (org.). *Grandes temas do Direito Tributário Sancionador*. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 305-322.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 509.

As sanções políticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: (a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente CF; e (b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.”

Em complemento, segue a conceituação apresentada pelo Ministro Joaquim Barbosa no próprio voto que proferiu no julgamento em destaque: “Entende-se por sanção política as restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos.” Na mesma ocasião, o Ministro Gilmar Mendes considerou como sanção política o “uso de meios oblíquos para forçar o contribuinte ao pagamento do tributo ou ao cumprimento das obrigações acessórias”.

Justamente por ser intrínseco ao conceito de sanções políticas a ideia de restrição não razoável ou desproporcional visando à coação ao pagamento de tributos, não se poderia esperar que o Judiciário reputasse válido o uso pela fiscalização tributária de instrumentos mercedores desse rótulo. Com efeito, além das notórias Súmulas nºs 70⁵, 323⁶ e 547⁷, o STF já considerou como sanção política, dentre outras situações, a proibição de impressão de notas fiscais em bloco para contribuinte em débito, que deveria requerer emissão a cada operação realizada⁸, bem como a exigência do pagamento prévio do tributo ou prestação de fiança para impressão de notas fiscais por contribuinte inadimplente⁹.

Nesse quadro de jurisprudência rigorosamente pacificada em sentido contrário à adoção de sanções políticas no campo tributário que foi realizado o julgamento do RE nº 550.769, configurando relevante norte interpretativo ao que restou decidido nessa oportunidade, já que teve como objeto prerrogativa fiscal legalmente instituída, mas cuja gravidade e repercussão na esfera de direitos dos contribuintes a ela submetidos lhe agregam grande relevância jurídica.

3. Análise do Precedente Firmado no RE nº 550.769 e Delimitação de seu Alcance

Como antecipado, o Pleno do STF se debruçou no julgamento do RE nº 550.769 sobre a constitucionalidade do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977, tendo efetuado a sua análise à luz de caso concreto repleto de peculiaridades. Mencionado decreto regulamenta a atividade de industrialização de cigarros, que somente pode ser

⁵ “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

⁶ “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

⁷ “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

⁸ RE nº 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 17.3.2005.

⁹ RE nº 374.981, Rel. Min. Celso de Mello, julgado monocraticamente em 28.3.2005. Em 29.5.2014, o Pleno do STF deu provimento ao RE nº 565.048 (acórdão ainda não publicado), interposto por contribuinte em face de exigência semelhante e que teve repercussão geral reconhecida nos seguintes moldes: “Repercussão Geral - Débito Fiscal - Impressão de Notas Fiscais - Exigência de Garantia. Admissão pelo Colegiado Maior.” (Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 21.2.2008)

exercida por empresa que possua registro especial concedido pela Receita Federal. Para o deferimento desse registro, a empresa deverá ter capital mínimo definido por ato da Receita Federal, estar em regularidade fiscal (bem como eventual sociedade controladora e seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores) e, obrigatoriamente, deverá se submeter à instalação de contadores automáticos da quantidade de cigarros produzida (art. 1º).

A exigência de registro especial, vinculado ao cumprimento de requisitos específicos para a produção de cigarros, justifica-se pelas peculiaridades da atividade, que se vincula às políticas de saúde pública, e também pela necessidade de rigoroso controle sobre o cumprimento da legislação regulatória e tributária.

O art. 2º do decreto institui as hipóteses e o procedimento para o cancelamento do registro especial, que pode ser efetivado a qualquer tempo pela Receita Federal. Cite-se:

“Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro;

II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

III - prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de crime de falsificação de selos de controle tributário previsto no art. 293 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado.

§ 1º Para os fins de aplicação do disposto no inciso II do *caput*, deverão ser consideradas as seguintes práticas reiteradas por parte da pessoa jurídica detentora do registro especial:

I - comercialização de cigarros sem a emissão de nota fiscal;

II - não recolhimento ou recolhimento de tributos menor que o devido;

III - omissão ou erro nas declarações de informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do *caput* deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias.

§ 3º A autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de impropriedade ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa.

§ 4º Será igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

§ 6º O cancelamento da autorização ou sua ausência implica, sem prejuízo da exigência dos impostos e das contribuições devidos e da imposição de sanções previstas na legislação tributária e penal, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento.

§ 7º O estoque apreendido na forma do § 6º poderá ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento ou da constatação da falta de registro especial, for restabelecido ou concedido o registro, respectivamente.

§ 8º Serão destruídos em conformidade ao disposto no art. 14 deste Decreto-Lei, os produtos apreendidos que não tenham sido liberados, nos termos do § 7º.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também aos demais produtos cujos estabelecimentos produtores ou importadores estejam sujeitos a registro especial.

§ 10. Para fins do disposto no § 1º, considera-se prática reiterada a reincidência das hipóteses ali elencadas, independentemente de ordem ou cumulatividade.

Art. 2º-A. A caracterização das práticas descritas nos incisos II e III do art. 2º, para fins de cancelamento do registro especial, independe da prova de regularidade fiscal da pessoa jurídica perante a Fazenda Nacional.”

O cancelamento do registro especial está vinculado à ocorrência de uma dessas condições: descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro; prática de conluio, fraude, crime contra a ordem tributária ou falsificação de selos de controle tributário, ou, ainda, de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado.

Nas hipóteses de práticas dolosas contra a Administração Tributária, exemplo da falsificação dos selos de controle, a aplicação da pena de cancelamento do registro se apresenta justificada, caso o Fisco tenha provas de que o contribuinte assim procedeu. A controvérsia se apresenta na situação de inadimplência tributária. O simples fato de o contribuinte ter valores de tributos considerados devidos pela Receita Federal autoriza automaticamente a autoridade tributária a lhe cassar o direito de continuar a explorar sua atividade econômica? Ou tal situação deve passar pelo crivo da proporcionalidade, de forma a balizar o interesse fiscal com o conteúdo jurídico dos princípios do direito da propriedade e de sua função social, do livre exercício da atividade econômica e do devido processo legal substancial (art. 5º, XIII e LIV, e art. 170 da CF). Sobre tal questão se debruçou o Pleno do STF no julgamento ora em análise.

Além da cassação do direito de continuar a atividade de produção de cigarros, o contribuinte que tiver o seu registro cassado sofrerá ainda as ações de apreensão do estoque existente, além de se ver impedido, durante cinco anos, de obter novo registro. O mesmo impedimento se aplica à pessoa física que tenha participado, na qualidade de sócio, diretor, gerente ou administrador, de pessoa jurídica que teve registro especial cancelado, bem como ao cônjuge, companheiro ou parente em linha reta ou colateral, por consanguinidade ou afinidade, até o terceiro grau, das referidas pessoas físicas (art. 2º-B). Também fica vedada a produção e importação de marcas de cigarros anteriormente comercializadas por fabricantes ou importadores que tiveram o registro especial cancelado (art. 2º-D)¹⁰.

¹⁰ “Art. 2º-B Fica vedada a concessão de novo registro especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica que teve registro especial cancelado conforme disposto no art. 2º.

Parágrafo único. A vedação de que trata o *caput* também se aplica à concessão de registro especial a pessoas jurídicas que possuam em seu quadro societário:

Trata-se de dispositivo efetivamente drástico, que implica limitação ao pleno exercício dos direitos à livre iniciativa econômica e da propriedade privada (estoques e marcas de cigarros), abrangendo não apenas a pessoa jurídica, mas as pessoas físicas vinculadas (sócios e gestores), bem como terceiros (pessoa jurídica controladora e cônjuges, companheiros e parentes), com efeito não apenas imediato, mas também prospectivo (cinco anos).

Em primeiro momento, quando do julgamento da AC nº 1.657, o Pleno do STF esteve mais atento à verificação da constitucionalidade da norma¹¹ não diante das peculiaridades do caso concreto posto à apreciação, mas das características do mercado de cigarros como um todo. A ementa firmada na ocasião, bem como trecho do voto proferido pelo redator do acórdão, Ministro Cezar Peluso, confirmam essa assertiva, senão vejamos:

“Recurso. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. Há, contudo, como venho sustentando, dissimilaridades decisivas que apontam para a singularidade do caso em relação à jurisprudência da Corte: (a) existe justificativa extrafiscal para a exigência da regularidade tributária, que é proporcional e razoável à vista das características do mercado concentrado da indústria de cigarros; (b) não se trata de simples ‘imposição de restrições e limitações à atividade em débito com a Fazenda (...) autorizada em lei’ (R\$ nº 414.714, Rel. Min. Joaquim Barbosa), mas de comando preordenado também ao resguardo de valor jurídico-constitucional de igual predicamento e dignidade, que é o princípio ou regra da livre concorrência; (...) (d) as súmulas invocadas não quadram à hipótese, pois que, como decidiu acertadamente o TRF-2, ‘o caso dos autos envolve a análise sobre a possibilidade do Estado exigir, com base em norma infraconstitucional, regularidade fiscal para manutenção de registro especial em ramo produtivo específico, inexistindo correlação com a simples adoção de medidas coercitivas para cobrar tributos’. (...)”

I - pessoa física que tenha participado, na qualidade de sócio, diretor, gerente ou administrador, de pessoa jurídica que teve registro especial cancelado conforme disposto no art. 2º;

II - cônjuge, companheiro ou parente em linha reta ou colateral, por consanguinidade ou afinidade, até o terceiro grau, das pessoas físicas mencionadas no inciso I;

III - pessoa jurídica que teve registro especial cancelado conforme disposto no art. 2º.
Art. 2º-C (Vetado).

Art. 2º-D É vedada a produção e importação de marcas de cigarros anteriormente comercializadas por fabricantes ou importadores que tiveram o registro especial cancelado conforme disposto no art. 2º.

Parágrafo único. Aplicar-se-á a pena de perdimento aos cigarros produzidos ou importados em desacordo com o disposto no *caput*.”

¹¹ A Lei nº 12.715/2012 não alterou o dispositivo principal e efetivamente questionado perante o Supremo, que vem a ser o art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977.

Ou seja, no julgamento da medida cautelar que buscava concessão de efeito suspensivo ao RE nº 550.769, o STF abordou a questão com foco maior ao alcance abstrato e genérico da norma, concluindo por sua adequação à Constituição Federal. Destaque para a posição então adotada pelo Ministro Joaquim Barbosa, que concedia a cautelar por entender que a matéria merecia análise mais aprofundada, “por conta da aparente inconstitucionalidade da norma submetida ao crivo da Corte”, como posteriormente consignado em seu voto proferido no RE nº 550.769.

Já no julgamento de mérito do recurso extraordinário, o foco principal do STF foi bem diverso, pautando o Ministro Joaquim Barbosa sua análise menos na constitucionalidade ou não em tese da norma ou nas especificidades da indústria do cigarro e mais nos detalhes do caso concreto submetido à apreciação da Corte, principalmente no que se refere à postura da empresa recorrente perante suas obrigações tributárias. Nesse ponto, merece destaque trecho de artigo sobre o tema, porém versando sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.952¹², publicado por Luís Carlos Martins Alvez Jr., Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o STF¹³, anteriormente à conclusão do julgamento em estudo:

“39. Devido processo legal. De início convém recordar que se está diante de uma ação direta que questiona, em tese, a validade de uma determinada legislação. Portanto, será apreciada se as normas objurgadas ofendem, em tese, a Constituição Federal.

40. Esse caráter abstrato do controle direto e concentrado de constitucionalidade exercido pelo STF, em defesa da supremacia normativa da Constituição da República, enseja a necessária distinção entre norma aplicada inconstitucionalmente e a norma inconstitucional em tese.

41. Com efeito, todo e qualquer enunciado jurídico-prescritivo pode ser aplicado ou concretizado indevida ou inadequadamente. Ou seja, nada obstante a validade do comando prescritivo, o aplicador ou intérprete do Direito pode compreendê-lo equivocadamente e concretizá-lo de modo inadequado. Nessas hipóteses, não se discute a validade da prescrição jurídica, mas a legitimidade da aplicação normativa no caso concreto.”

O julgamento da ADI nº 3.952 ainda não foi concluído¹⁴, mas o precedente firmado no RE nº 550.769 parece antecipar o entendimento de que o art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977, em tese e abstratamente, encontra respaldo na Constituição Federal, mas que a constitucionalidade ou não da sua aplicação efetiva depende do contexto específico de cada caso concreto. Segundo posição que prevaleceu no STF, o dispositivo não trazia parâmetros positivados para sua aplicação a casos concretos¹⁵, buscando-se sanar tal lacuna no próprio acórdão proferido.

¹² Trata-se de ação proposta pelo Partido Trabalhista Cristão justamente em face do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977.

¹³ ALVES JR., Luís Carlos Martins. “O devido processo fiscal e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.952”. *Jus Navigandi* nº 3.495, ano 18, Teresina, 25 de janeiro de 2013. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/23545>. Acesso em 17 de agosto de 2014.

¹⁴ O relator do caso também era o Ministro Joaquim Barbosa, que, em 21 de outubro de 2010, proferiu voto no sentido de provimento parcial do feito - voto ainda não disponibilizado -, no que foi sucedido por pedido de vista formulado pela Ministra Cármen Lúcia.

¹⁵ Assim constou dos trechos iniciais do voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa:

“A primeira leitura da norma impugnada traz alguma perplexidade, que pode ser expressa em três pontos.

Ou seja, ainda que a norma tenha sido reconhecida como compatível com o sistema constitucional, é possível que a sua aplicação em concreto se apresente inconstitucional, por limitar indevidamente direitos também garantidos constitucionalmente, sem que haja uma situação que justifique penalização de tal gravidade. Reiterando a transcrição feita acima: "Nessas hipóteses, não se discute a validade da prescrição jurídica, mas a legitimidade da aplicação normativa no caso concreto." A leitura atenta da íntegra dos votos proferidos no RE nº 550.769 não deixa dúvidas acerca da forma cautelosa e restritiva com que deve ser aplicado o dispositivo em questão, sob pena de a norma declarada constitucional ser utilizada de maneira inconstitucional.

Destaque-se, de imediato, que nada menos que três Ministros - Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello - aproveitaram a análise do caso concreto para declarar a inconstitucionalidade do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977, da forma mais ampla e genérica possível. O Ministro Gilmar Mendes, inclusive, chamou atenção ao fato de que os detalhes do caso não poderiam se sobrepor à inconstitucionalidade da norma, bem como aos riscos de se abrir precedente na linha que acabou prevalecendo, senão vejamos:

"Assim, diante da natureza jurídica da medida em questão, outro caminho não há senão reconhecer sua frontal inconstitucionalidade, nos termos da orientação pacífica da jurisprudência deste Tribunal.

Não ignoro, decerto, as peculiaridades fáticas do caso em exame, que, ao que tudo indica, envolve contumaz sonegadora. Aliás, foram esses, ao menos em parte, os motivos que justificaram o indeferimento da medida cautelar requerida na Ação Cautelar 1.657.

Não posso, entretanto, negar a gravidade do precedente que se está a abrir. Aquilo sobre que nos debruçamos, neste julgamento, não é apenas uma situação fática peculiar de uma grande devedora da Fazenda Nacional. É, sobretudo, a constitucionalidade da previsão do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, que, em suma, permite impedir o exercício da atividade econômica em questão, em face do mero inadimplemento de qualquer tributo federal."

Por outro lado, de todos os votos proferidos em sentido contrário à declaração da inconstitucionalidade da norma, apenas aquele de lavra do Ministro Dias Toffoli acabou seguindo a linha mais genérica que prevaleceu no julgamento da AC nº 1.657, pautada nas peculiaridades do mercado do cigarro como um todo, e não nos detalhes do caso concreto. Tanto que o Ministro afirma expressamente acompanhar o Ministro Joaquim Barbosa em sua conclusão, mas com fundamento diverso, que seria aquele extraído do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso na análise preli-

Em primeiro lugar, é inequívoco que a norma em exame leva à proibição do exercício de atividade econômica, pois a concessão do registro especial é condição necessária para a fabricação e a importação de cigarro (art. 1º, *caput*, do Decreto-lei 1.593/77). (...)

Ademais, noto que o art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77 não traz expressamente qualquer parâmetro para mensuração do montante do crédito tributário não-pago ou da gravidade do descumprimento de obrigação acessória, e que são pressupostos da permissão para cancelamento do registro especial. (...)

Por fim, a ausência do mecanismo de calibração também se faz sentir em seu aspecto analítico, isto é, em relação ao direito fundamental ao devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários que se têm por inadimplidos. (...)"

minar da matéria, que teve longo trecho transcrito na manifestação do Ministro Dias Tofoli.

Nesse ponto, vale lembrar que o estudo da íntegra dos acórdãos é sempre relevante, haja vista que muitas vezes a simples leitura da ementa do julgado conduz a conclusões equivocadas ou, quando menos, impede o conhecimento mais amplo dos fundamentos e condicionantes do que restou decidido e foi apenas resumido na ementa do julgado¹⁶. Embora o mesmo deva ser dito no julgado em foco, não há como negar que sua ementa já se mostra suficiente para impedir que o art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 seja invocado pela Administração Fazendária em toda e qualquer situação que envolva inadimplência tributária de empresa atuante no ramo dos cigarros. Segue a referida ementa:

“Constitucional. Tributário. Sanção Política. Não-pagamento de tributo. Indústria do Cigarro. Registro Especial de Funcionamento. Cassação. Decreto-lei 1.593/1977, Art. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.”

Como se percebe, a repulsa do STF contra as sanções políticas em matéria tributária foi reiterada de forma expressa na própria ementa do julgado. Ademais, foram arrolados parâmetros não constantes do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 e de observância necessária em todo caso concreto no qual se pretenda aplicar a norma, sob pena de configurar a situação de “norma constitucional aplicada inconstitucionalmente”.

¹⁶ Trata-se de preocupação constante no campo doutrinário, como se verifica da seguinte passagem de artigo publicado por Hugo de Brito Machado (“O STF e a responsabilidade do agente público por danos ao contribuinte”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136. São Paulo: Dialética, janeiro de 2007, p. 49) e que faz referência a outro estudo de um dos autores desse trabalho, no qual se buscou a mesma linha metodológica ora empregada:

“A possibilidade de interpretação indevida de acórdãos não constitui novidade. Nossa iniciativa de tentar explicar limitação do alcance de um julgamento para evitar indevidas invocações da jurisprudência já ocorreu em Rafael Santiago Costa, (...) que a revelou em excelente artigo sobre ICMS na importação, em que afirma:

‘O que aqui se busca é a análise da jurisprudência recentemente produzida pelo Supremo Tribunal Federal sobre o assunto proposto (...) de forma a confrontá-la com o entendimento que já vinha sendo sustentado pelo Excelso Tribunal e tornar possível verificar se o mesmo sofreu ou não alguma alteração.’

Com este artigo, pretendemos apenas demonstrar que a manifestação do Supremo Tribunal Federal, no RE 327.904-1-SP (...) não implicou mudança na orientação jurisprudencial da Corte Maior (...).”

Na verdade, a ementa pode passar a ideia de que a conformação da medida como sanção política depende da presença concomitante dos três parâmetros arrolados. Contudo, o voto do Ministro Joaquim Barbosa é expresso no sentido de que a constatação de apenas um daqueles parâmetros já se mostra suficiente à inconstitucionalidade da aplicação da norma *in concreto*. É o que se depreende do seguinte trecho: “Dada a ambiguidade do texto legal e a conseqüente falta de calibração expressa, a norma extraída a partir da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 será inconstitucional se atentar contra um dos três parâmetros constitucionais já apresentados: (...)”

Para que não reste nenhuma dúvida de que o STF considerou válida a aplicação da norma ao caso concreto somente em função das relevantes peculiaridades que o circundavam, pede-se vênua para a transcrição de alguns trechos do voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, a começar pela ressalva feita logo após a análise da jurisprudência reinante no STF acerca das sanções políticas:

“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.

(...)

Penso que o desate do caso é mais sutil do que o reconhecimento, pura e simplesmente, do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 como sanção política ou como salvaguarda da saúde pública e do equilíbrio concorrencial. A questão de fundo consiste, na verdade, em saber se a interpretação específica adotada pelas autoridades fiscais no caso concreto constitui sanção política, dada a ambiguidade do texto normativo.

Discordo do raciocínio do qual partiu o acórdão recorrido para considerar válido o art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593. Entendeu o Tribunal de origem que o papel da tributação da indústria do cigarro na proteção à saúde pública é suficiente para validar a obrigação imposta ao contribuinte para suspender a exigibilidade de todos os créditos tributários contra si lançados, como condição de garantia de seu funcionamento.

(...) Contudo, entendo que a norma deve ser concebida para regular situações extremas e de grave desequilíbrio concorrencial. Para ser conforme a Constituição, norma com efeitos tão drásticos não pode ser mero instrumento de combate ao inadimplemento. Para ser válida, deve se apresentar como mecanismo de proteção contra a resistência obstinada e infundada ao pagamento de tributo, em quadro marcado também pela necessidade de rápida resposta estatal e em que os instrumentos ordinários não são suficientes.”

Consta ainda do voto destaque aos seguintes fatos envolvendo a empresa então recorrente: (i) uma série de operações de compensação tributária realizada pela empresa foi rejeitada, pois os créditos utilizados - em patamar superior a R\$ 70 milhões - foram considerados desprovidos de qualquer validade; (ii) o montante dos créditos cuja compensação não foi homologada seria relevante, assim como o do débito então atribuído à empresa, superior a R\$ 700 milhões; (iii) pesariam contra o contribuinte gravíssimas acusações no âmbito da denominada “CPI da Pirataria”.

E assim arrematou o Ministro após destacar todas essas particularidades do caso concreto:

“Diante do contexto excepcionalíssimo, era dever da parte demonstrar com precisão quais as razões que a levam à sistemática e contumaz inobservância das normas de tributação, não bastando a alegação de inconstitucionalidade absoluta do dispositivo de regência. Sem tais dados não é possível concluir se a interpretação dada ao art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 pela União ou pelas instâncias ordinárias opera ou não como uma sanção política.”

O relator foi acompanhado sem ressalvas pelos Ministros Teori Zavascki e Rosa Weber. O Ministro Ricardo Lewandowski, que pedira vista dos autos após o voto do relator, por sua vez, fez questão de fazer a seguinte ressalva:

“Segundo consta, a American Virgínia é devedora de quase R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais), sendo que, em agosto de 2007, os débitos inscritos em dívida ativa da União alcançaram a cifra de R\$ 1.043.259.952,27 (um bilhão, quarenta e três milhões, duzentos e cinquenta e nove mil, novecentos e cinquenta e dois reais, e vinte e sete centavos).

Consta, ainda, (...) que o patrimônio da empresa e de seus sócios seria suficiente para garantir apenas cinco por cento do valor do débito.”

O Ministro Luiz Fux também frisou a excepcionalidade do caso levado à apreciação do STF, *in verbis*:

“Mas, na verdade, o que se pretende, aqui, é assumir uma prática ilícita para obter uma vantagem concorrencial, porque, ditos de forma solta, pode-se imaginar que a interdição do estabelecimento deu-se por falta de pagamento de um crédito tributário qualquer. Não. Aqui, há uma estratégia dolosa contra a administração tributária que já levou a empresa a um patamar de um débito de dois bilhões de reais, que é efetivamente um capital irrecuperável pelo poder público, que concede esse regime especial para uma atividade nociva ao Estado, tendo em vista as moléstias que acarretam.”

Não é só. Após as manifestações contrárias à constitucionalidade da norma, foram várias as intervenções daqueles que defendiam sua aplicação ao caso concreto. Todas novamente no intuito de destacar não se estar diante de mero inadimplemento tributário. A título de exemplo, o Ministro Joaquim Barbosa, após a prolação do voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, fez questão de consignar que “não devemos perder de perspectiva o fato de que aqui estamos tratando de atividades especialíssimas, e de que se cuida aqui de empresas cuja essência é sonegar”.

De forma ainda mais incisiva e expressa, explicou o Ministro Ricardo Lewandowski depois de colhidos todos os votos:

“Senhor Presidente, eu queria fazer uma brevíssima manifestação e reiterar a minha observação no sentido de que estamos diante de um caso absolutamente excepcional, estamos diante de uma macrodelinquência tributária reiterada. São firmas que se dedicam a essa atividade de forma ilícita, na clandestinidade. Quando o Fisco fecha uma dessas empresas, imediatamente outra é reaberta, e assim sucessivamente, sem pagar o IPI, numa concorrência absolutamente predatória. Não estamos diante de uma situação normal em que a empresa que atua ilicitamente merece toda a proteção constitucional.”

Diante tudo o que até aqui se demonstrou, duas conclusões decorrem insofismavelmente do precedente firmado no RE nº 550.769. A primeira delas diz respeito à inexistência de qualquer alteração do entendimento consolidado no STF acerca da

ilegitimidade das sanções políticas no campo tributário. Em hipótese alguma esse acórdão pode ser invocado como exemplo de enfraquecimento das Súmulas nºs 70, 323 e 547.

A leitura dos votos proferidos confirma que tais súmulas e a própria jurisprudência do STF contrária às sanções políticas seguem inabaladas. No caso em comento, o Tribunal somente considerou não estar diante de sanção política, mas de restrição razoável à atividade de empresa atuante em ramo rigorosamente acompanhado e regulamentado pelo Estado.

Por outro lado, restou claro que o fato de o art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 não ter sido declarado inconstitucional não significa que sua aplicação será considerada legítima em toda e qualquer situação de inadimplência tributária. O entendimento firmado no RE nº 550.769 indica justamente o contrário. Trata-se de instrumento a ser utilizado com considerável parcimônia pelo Poder Público, sob pena de atuação inconstitucional.

Tanto que na própria ementa do julgado se fez questão de incluir parâmetros não constantes da norma, mas que devem ser observados em cada caso concreto para se atestar a validade de sua incidência. O mero inadimplemento tributário não é suficiente, sendo indispensável se constatar, *de uma só vez*, a relevância do crédito tributário e o respeito ao devido processo legal não apenas em relação à aplicação da penalidade, mas, principalmente, em face do “controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial”.

O estudo da íntegra do acórdão demonstra a profundidade e a qualidade do debate e da análise jurídica efetuada pelos Ministros. A questão jurídica enfrentada é extremamente relevante, já que busca ponderar os interesses do Fisco em face de direitos de primeira grandeza outorgados constitucionalmente ao cidadão-contribuinte.

O livre exercício da atividade produtiva é um princípio consagrado pela Constituição Federal no parágrafo único do seu art.170, sendo valor que compõe a configuração do Estado Democrático de Direito. A Constituição também consagra nos incisos XIII e LIV do seu art. 5º, os princípios da função social da propriedade e da proporcionalidade.

Contudo, o princípio da livre iniciativa não é um valor absoluto que impediria a regulamentação e a fiscalização estatais. O exercício da atividade econômica pode e deve, em muitos casos, ser regulamentada e delimitada pelo Poder Estatal, mas tal prerrogativa também não é absoluta ou possa ser exercida de forma arbitrária. O poder do Estado, nesse caso, deve ser controlado e interpretado em face à sua compatibilidade com outros princípios e valores consagrados constitucionalmente, especialmente os princípios da função social da propriedade e da proporcionalidade.

Não são apenas os interesses governamentais, notadamente os arrecadatórios, que devem ser considerados, mas o conjunto do contexto que envolve a atividade produtiva, como a sua função social (geração de empregos, arrecadação de tributos, cadeia de fornecedores etc.) e a proporcionalidade da restrição à atividade, que deve ser compatível aos parâmetros de necessidade, de adequação e de proporcionalidade em sentido estrito.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal repudia a utilização de sanções políticas como meio de coerção do contribuinte ao recolhimento de tributos. Não é razoável e equânime com os valores constitucionais que o Poder Público, via autoridades fiscais, impeça, restrinja ou dificulte o exercício da atividade econômica com o objetivo de coagir o contribuinte a recolher valores de tributos, principalmente quando o contribuinte os considera indevidos. O sistema jurídico disponibiliza ao Estado meios para a cobrança de seus créditos, como o ajuizamento de execuções fiscais ou cautelares fiscais, o que torna injustificável a utilização de sanções políticas para esse fim.

A proporcionalidade é relevante mecanismo de interpretação jurídica que permite a avaliação do conteúdo dos atos estatais, afastando aqueles que, mesmo amparados pela legalidade formal, não se apresentam razoáveis no que se refere ao ônus ou restrição infringido ao contribuinte. Deve-se levar sempre em conta que o Fisco possui outros mecanismos para resguardar o seu direito creditício, como a constituição dos créditos e ajuizamento de Execução Fiscal, inclusive com pedido de penhora de parte do faturamento da empresa. E os referidos mecanismos outorgados pela legislação compatibilizam a garantia do seu interesse com a manutenção de uma atividade produtiva que cumpre relevante papel social e econômico.

Tal arcabouço jurídico foi corretamente considerado pelo STF ao efetuar o julgamento do RE nº 550.769, que se constitui em importante balizamento sobre as prerrogativas e limites da atuação das autoridades tributárias.

Contudo, deve-se ressaltar, ainda, que essa “calibração” imposta pelo STF como condicionante de validade do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 nem sempre tem sido observada pela Receita Federal, que, em determinados casos, aplica a penalidade inculpada naquele dispositivo em situações que se aproximam muito mais do mero e momentâneo inadimplemento tributário. Também é relevante destacar que, em outros casos, instâncias inferiores do Judiciário têm acatado atos de cancelamento de registro especial de fabricante de cigarro com base exclusivamente no entendimento de que o STF teria validado a referida norma, sem avaliar se a sua aplicação no caso concreto se ajusta aos critérios de proporcionalidade determinados pelo STF para validação constitucional desta medida extrema.

Justamente essa a maior motivação do presente trabalho, que visa demonstrar que algumas atuações fiscais que se acreditam albergadas pelo acórdão proferido no RE nº 550.769, muitas vezes são, na verdade, a ele contrárias.

4. Análise de Caso Concreto com Clara Afronta ao Entendimento Firmado no RE nº 550.769

Exemplo de aplicação inconstitucional do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 - considerando os parâmetros fixados no RE nº 550.769 - encontra-se bem ilustrado nos autos da Ação Ordinária nº 0003964-56.2013.4.01.3823, em trâmite perante a Vara Única da Subseção Judiciária de Viçosa/MG¹⁷. A ação foi ajuizada por empre-

¹⁷ Além dos dados aqui apresentados, outros detalhes do caso podem ser obtidos na consulta do feito perante o site do Tribunal Regional Federal da Primeira Região: http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?trf1_

sa fabricante de cigarros questionando a constitucionalidade e a legalidade de ato da Receita Federal que cancelava sua licença especial para fabricação e comercialização de cigarros¹⁸. O ato decorreu de procedimento fiscal que identificara possíveis ausências de recolhimentos de tributos federais por parte da empresa.

No caso concreto, conforme indica a leitura das decisões proferidas nos autos, a empresa deixou de recolher, durante determinados períodos, valores devidos de PIS/Cofins e IPI. Contudo, anteriormente à edição do ato de cancelamento do registro de fabricante de cigarros, procedeu à retificação das respectivas DCTF's e efetuou o parcelamento dos valores devidos.

No procedimento de fiscalização que deu ensejo ao cancelamento do registro especial da empresa, a autoridade fiscal desconsiderou a suspensão da exigibilidade dos valores parcelados, bem como considerou devidos outros valores, que, segundo o seu entendimento, decorreriam da contagem eletrônica de cigarros produzidos no período. Entretanto, com relação aos valores não confessados e parcelados pela empresa, a Fiscalização encerrou o seu trabalho sem proceder a qualquer lançamento dos créditos tributários considerados inadimplidos.

Esse detalhe, por si só, indica afronta ao terceiro parâmetro traçado pelo STF no RE nº 550.769, qual seja, a necessidade de “manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial”. Ora, se não houve lançamento efetivo do crédito tributário imputado à empresa, evidentemente que não se pode falar em devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários que levaram à cassação do registro especial.

Na sua inicial, a autora trouxe relevantes argumentos para contestar a validade do ato de cassação do seu registro de fabricante de cigarros, em síntese: (a) os vícios do procedimento adotado pelo Fisco, que se utilizou de presunções, ao arbitrar pretensos débitos fiscais com base exclusivamente na contagem de cigarros produzidos, e não garantiu o direito de defesa do contribuinte, seja por não analisar os argumentos que apresentou e também por não efetuar a constituição dos créditos tributários que considerou devidos mediante lavratura de auto de infração, permitindo à empresa o exercício do seu direito constitucional de defesa; (b) a utilização de uma sanção política - impedimento ao livre exercício da atividade econômica - de forma desproporcional, tendo em vista o contexto do caso concreto e o procedimento de regularização da situação que já vinha sendo implementado pela empresa; (c) o Fisco tem à sua disposição outros mecanismos legais de cobrança de seus créditos, como a execução fiscal e a cautelar fiscal, que torna desnecessário e desproporcional o fechamento do estabelecimento industrial; (d) o entendimento do STF firmado no RE nº 550.769 reconhece o caráter excepcional e extremamente gravoso do cancelamento do registro de fabricante de cigarros, medida que somente será válida se presentes no caso motivos concretos que a justifiquem, uma vez que a medida

captcha_id=07a9e4e57fc235511307bb5c02806c6e&trf1_captcha=xqts&enviar=Pesquisar&proc=39645620134013823&secao=VCS.

¹⁸ Ato disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2013/COFIS/ADCofis086.htm>. Acesso em 18.8.2014.

deve passar pelo crivo dos critérios de proporcionalidade. Os requisitos indicados pelo STF comprovadamente não se encontravam presentes no caso concreto; (e) os prejuízos injustamente gravosos à ordem social, com o impedimento da manutenção de centenas de empregos diretos e indiretos, o que provocaria um impacto negativo na região na qual está instalada a empresa; e (f) ao próprio interesse público, já que a proibição da manutenção da atividade produtiva dificultará ao extremo, ou mesmo impedirá, a quitação dos débitos já reconhecidos como devidos pela empresa.

Já a Fazenda Nacional defende, em suas manifestações, a legalidade do ato de cassação do registro, arguindo principalmente: (a) desnecessidade de constituição do crédito tributário apenas para fins de aplicação do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/1977, bastando apenas a constatação da irregularidade fiscal da empresa, bem como o descumprimento da obrigação principal em relação ao recolhimento do IPI devido pela fabricação e comercialização de cigarros; (b) a prova de regularidade fiscal, tal como o parcelamento realizado pela empresa, não ilide a possibilidade de a fiscalização cancelar o registro especial de fabricante de cigarros; (c) legitimidade da exigência legal contida no art. 2º, II, do Decreto-Lei nº 1.593/1977, que demanda o correto cumprimento das obrigações tributárias para que a empresa tabagista continue titular do direito de livre funcionamento.

Ao deferir o pedido de antecipação de tutela, para suspensão da eficácia do ato de cassação do registro especial, o juiz de primeira instância efetuou corretamente a ponderação do contexto do caso concreto, concluindo que “as condicionantes impostas pela Corte Excelsa não se fazem presentes no caso sob exame”. Cite-se trecho do despacho:

“(…) O cancelamento se pautou em infrações apuradas no processo administrativo nº 10640.720297/2013-74, especificadas na Informação Fiscal emitida também no dia 11/11/2013 [*mesma data do ato de revogação do registro*] (...), que identifica tanto ‘desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro’ quanto o ‘não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória’, como causas suficientes para o cancelamento preconizado pelo art. 2º do Decreto-lei 1.593, de 21/12/1977.

A Informação Fiscal esclarece que a empresa foi comunicada no dia 27/02/2013 sobre a existência de irregularidades fiscais, a saber: a) o não recolhimento do IPI, que foi estimado em (...) a partir da produção final controlada pelo Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros (Scorpios) no período de 2010 a 2012; o não recolhimento da contribuição para o PIS/Cofins estimada em (...) no mesmo período; b) omissão de dados nas declarações - DCTF's - de tributos federais no mesmo período.

Entretanto, *independentemente do recebimento de qualquer notificação fiscal*, o contribuinte havia detectado a irregularidade e providenciado a retificação das DCTF's nos dias 22/02/2013, 24/02/2013 e 25/02/2013. Além de promover o acerto das declarações, a empresa confessou e parcelou as dívidas afetas ao IPI, PIS e Cofins do período 2010 a 2012, através dos processos administrativos (...) e (...), em valores consolidados que atingiam (...), respectivamente.

(...)

De qualquer sorte, a autoridade fazendária não realizou um confronto entre as declarações da empresa, seus ‘estoque’ e as notas de venda, no bojo do pertinente ‘lança-

mento de ofício' dos tributos supostamente inadimplidos; a Informação Fiscal expedida em 11/11/2013 não identifica um único crédito efetivamente constituído pela Receita Federal a título de IPI, PIS ou Cofins (...), o que surpreende, quando cotejado com o desfecho do procedimento administrativo e da grave penalidade aplicada à autora.

Volto a insistir: o cancelamento do registro especial de fabricante de cigarros ocorreu sem a identificação sequer de um único crédito tributário efetivamente constituído pela Receita Federal (...) através de lançamento de ofício, nos moldes impostos pelo art. 147 do Código Tributário Nacional, que impõe a 'comprovação' pela autoridade fazendária da efetiva existência dos fatos geradores:

(...)

A ausência do lançamento de ofício realizado em desfavor do contribuinte o impediu de exercer seu direito às 'reclamações' (impugnações) e 'recursos', nos moldes previstos no inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, que também teriam o condão de sustar a exigibilidade da suposta dívida."

Como se percebe, gritante a disparidade entre os detalhes tratados no caso analisado na Ação nº 0003964-56.2013.4.01.3823 e aqueles sobre os quais o STF se debruçou no RE nº 550.769. Se nesse último foi enfrentado contexto de débitos que alcançavam a cifra de R\$ 2 bilhões e já inscritos em dívida ativa, naquele se analisa o cancelamento com base em arguição de inadimplemento por parte do contribuinte, em que os valores reconhecidos como devidos estão declarados e parcelados, e os valores supostamente excedentes decorrem da mera contagem de cigarros fabricados (e não com base na sua efetiva comercialização) e sem a devida constituição do montante que o Fisco considera devido, com claro cerceamento do direito de defesa.

Muito relevante o fato de que o cancelamento se deu antes da prática dos usuais atos legais de constituição e cobrança do crédito tributário, já que à época da cassação, o contribuinte não tinha nenhum crédito inscrito em dívida ativa ou executado. Outra ponderação pertinente é que a Fazenda Nacional possuía outros meios de busca da garantia do direito ao recolhimento dos valores que entende devidos, exemplo da cautelar fiscal e a penhora de faturamento; atos que poderiam assegurar o seu interesse sem a necessidade de se fechar um estabelecimento produtivo que gerava empregos diretos e indiretos, com relevância para a região na qual se localiza.

A decisão de primeira instância foi suspensa por decisão em SLAT (Suspensão de Antecipação de Tutela) deferida pelo Presidente do TRF da Primeira Região e, posteriormente, reformada por provimento de agravo de instrumento pela Oitava Turma do TRF da Primeira Região. Em ambas as decisões se decidiu pela compatibilidade do ato de cassação em face dos pressupostos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.533/1977, já que estaria provada a inadimplência da contribuinte, que não teria cumprido as suas obrigações tributárias. As referidas decisões são objeto de recursos para os Tribunais Superiores.

A leitura das decisões proferidas no TRF da Primeira Região indica que os julgadores não apreenderam em sua essência os parâmetros de validade indicados pelo STF, atribuindo à inadimplência tributária importância tal que, por si só, validaria o cancelamento do registro de fabricante de cigarros e o conseqüente fecha-

mento do estabelecimento industrial. Não ponderaram as consequências do ato estatal, que impede a manutenção da atividade produtiva e, via de consequência, dos postos de trabalhos vinculados. Além disso, não se avaliou que o cancelamento dos parcelamentos anteriormente ativos, poderia ter sido provocado exatamente pela inviabilização da atividade produtiva e da percepção de receita pelo contribuinte, necessária ao pagamento regular das parcelas. Por fim, não se enfrentou o argumento de que o Fisco possuiria outros mecanismos legais que permitiriam a garantia do seu direito de crédito, sem, contudo, provocar a limitação ao direito à livre iniciativa econômica.

Não se pretende nesse artigo acadêmico carrear argumentos em favor da empresa relacionada ao caso ora analisado¹⁹ ou fazer juízo de valor sobre as decisões proferidas, mas apenas confrontar dois casos concretos para exemplificar como nem toda inadimplência tributária de empresas atuantes no ramo dos cigarros atrairá a automática incidência do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977. Muito menos se poderá alegar que o STF considerou esse dispositivo constitucional e por isso ele possa ser livre e largamente aplicado pela fiscalização tributária.

Afinal, os Ministros que não declararam a inconstitucionalidade do dispositivo fizeram questão de frisar as peculiaridades extremas do caso então analisado, sendo fixados até mesmo parâmetros não constantes da norma e a serem verificados em cada caso concreto. Cabe ao Fisco absorver os limites determinados pela Corte Suprema e balizar sua atividade a eles. E compete ao Judiciário avaliar de forma bastante cuidadosa os casos concretos, utilizando-se do entendimento do STF, de forma a corretamente ponderar o ato estatal em face dos direitos constitucionais dos contribuintes, tendo em vista o contexto de cada caso concreto. Somente se atendidos de forma concomitante é que será considerada válida a incidência da norma.

¹⁹ Nesse sentido, informa-se que a antecipação de tutela concedida nos termos acima comentados foi revogada pelo TRF da Primeira Região com base em acórdão assim ementado, que indica análise genérica da questão, em linha diversa do que fora efetuado pelo STF no RE nº 550.769: "(...) - Antecipação de Tutela restabelecendo Registro Especial de Indústria Fumageira - Existência de Débitos - Parcelamento Rescindido (Inadimplido) - Parcelamento (Judicial) da Dívida Concedido - Verossimilhança Ausente - Agravo Provido. 1. A indústria fumageira está sujeita a sistemática especial de fiscalização da sua produção, para fins de tributação, em razão da larga escala de unidades de cigarro fabricadas, que possuem pequenas dimensões e do acondicionamento desses em pequenos maços, além de alta agregação do valor em razão da tributação (cerca de 72% do valor do produto), para que afastada a possibilidade de sonegação fiscal. 2. O Registro Especial junto à Delegacia da Receita Federal, então, para que mais bem controlada, está condicionado (art. 2º do DI nº 1.593/1977, com redação da Lei nº 9.822, de 23/08/1999) à manutenção em dia do pagamento dos tributos em geral. 3. Essa imposição legal expressa, porque não contestada até hoje, não pode ser afastada em sede de superficial exame de antecipação de tutela, em juízo precário e perfunctório. 4. Em direito tributário, porque ramo do direito da legalidade estrita, o pagamento dos tributos na modalidade de parcelamento é favor fiscal que só a lei pode autorizar e mediante as condições que estabelecer, daí que inexistente, por não previsão legal, parcelamento 'judicial', ainda mais quando regularmente rescindido, por inadimplência, parcelamento administrativo do débito. 5. Não cabe ao Judiciário, assim, conceder antecipação de tutela que resulte em parcelamento de débito em 50 meses e sem consectários legais. 6. A antecipação de tutela passa necessariamente pela existência concomitante dos requisitos do art. 273 do CPC. Necessária, então, a ocorrência da verossimilhança da alegação e de fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação ou que fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu, inexistente na hipótese. 7. Agravo de instrumento não provido. 8. Peças liberadas pelo Relator, Brasília, 11 de março de 2014, para publicação do acórdão." (AG nº 0000592-88.2014.4.01.0000/MG, Rel. Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, 7ª Turma, e-DJF1 de 21.3.2014, p. 695)

5. Conclusão

Como visto, ao contrário do que possa decorrer de análise superficial do acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE nº 550.769, o Tribunal não considerou válida a aplicação do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 em todos os casos em que o Fisco constate descumprimento de obrigações tributárias. Pelo contrário, definiu-se nesse acórdão paradigma que a revogação da licença especial das empresas atuantes no ramo de cigarro somente poderá ocorrer em casos muito específicos, tendo o Tribunal até mesmo fixado parâmetros não constantes da norma para fins de pautar e limitar sua aplicação.

Necessário, portanto, que cada caso concreto seja minuciosamente analisado pela Receita Federal e, se for o caso, pelo Poder Judiciário, sendo muito mais provável que o RE nº 550.769 seja invocado em benefício do contribuinte do que de forma a ele desfavorável, como se tratasse de uma outorga prévia e geral à aplicação do art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/1977 pela fiscalização federal.