



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional  
Coordenação de Consultoria Judicial  
Redução de Litigiosidade

## PARECER SEI Nº 2901/2024/MF

### **Documento público. Ausência de sigilo.**

Análise de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer. ADI nº 3.592/DF (Art. 1º da Lei nº 9.822, de 1999, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977; art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977; e parágrafo 5º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). Cancelamento de registro especial para o funcionamento de empresa de produção de cigarros.

Inclusão em lista. Art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, inciso IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Processo SEI nº 10951.002847/2024-19

### I

1. A Coordenação-Geral da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal – CASTF noticia à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, por meio do Despacho s/n, de 20 de março de 2024 (SEI 40884334), a publicação do acórdão proferido na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3.952/DF, julgada parcialmente procedente para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 1º da Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, ao art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, e ao parágrafo 5º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, incluído pela Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

### II

2. A CASTF, por intermédio da Nota Justificativa PGFN/CASTF s/n, de 13 de março de 2024 (SEI 40884396), informa que foi instada pela Secretaria-Geral de Contencioso da Advocacia-Geral da União - SGCT/AGU acerca do interesse em opor embargos de declaração em face do julgamento da ADI nº 3.952/DF, que reconheceu a possibilidade de cassação do registro especial de funcionamento de empresa dedicada à fabricação de cigarros desde que atendidos determinados critérios, e, ao final, encaminha o acórdão à CRJ para exame da dispensa de contestar e de recorrer da matéria:

(...)

Fomos consultados pela SGCT/AGU quanto ao interesse em opor embargos de declaração em face do acórdão mencionado. Recebi os autos para análise.

Primeiramente, quanto ao mérito, a decisão, apesar de parecer contrária aos interesses da União, atende às expectativas da Fazenda Nacional em relação ao caso, pois o receio maior era o de declararem inconstitucional a própria cassação do registro para fabricação de cigarros, ainda que se tratasse de devedor contumaz. Não foi isso que restou determinado. Reconheceu-se a possibilidade de realizar a cassação do registro, desde que observadas algumas condicionantes, que, diga-se de passagem, são similares as que constam da nova redação do dispositivo em questão, conferida pela Lei 12.715/2012 e, de toda forma, não inviabilizam a cassação do registro.

No que tange à interpretação conforme do §5º do art. 2º, que concluiu pela necessidade de conferir efeito suspensivo ao recurso administrativo interposto em face da decisão que determina a cassação do registro, também não há como reverter o julgado. A questão foi extensivamente discutida pelos Ministros, tendo prevalecido o entendimento da maioria. (...)

Ademais, não remanesce omissão, obscuridade ou contradição na decisão proferida, de modo que não é cabível a oposição de embargos de declaração em face da decisão, que possui efeitos *erga omnes* e deve ser observada pela Administração Pública.

Ante o exposto, devolvo os autos judiciais sem manifestação.

Considerando tratar-se de tema julgado em controle concentrado, em sentido desfavorável à União (Fazenda Nacional), encaminhe-se o acórdão à CRJ e à RFB, para ciência e providências que entenderem cabíveis, incluindo análise de emissão de dispensa de contestar e recorrer e para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014. Recomenda-se, ainda, a atualização da lista de matérias do SAJ, para constar o julgamento da presente lista. (grifou-se)

3. Tecido o breve relato, passa-se à análise da viabilidade de inclusão da matéria em lista de dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos desta Procuradoria-Geral, nos termos do art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 2º, inciso IV, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016.

### III

4. A ADI nº 3.952/DF, proposta pelo Partido Trabalhista Cristão - PTC em 10 de setembro de 2007, discutiu a constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.822, de 1999, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, e do parágrafo 5º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Veja abaixo os textos impugnados:

Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977:

**Art. 2º. O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pelo Secretário da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:**

I – desatendimento dos requisitos que condicionam a concessão do registro;

II – inidoneidade manifesta ou descumprimento reiterado de obrigação tributária principal;

III – prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de sonegação fiscal prevista na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.

Parágrafo único – Do ato que determinar o cancelamento a que se refere este artigo caberá recurso ao Ministro da Fazenda, com efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua aplicação. (grifou-se)

Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999:

Art. 1º. Os arts. 1º, 2º e 14 do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, passam a vigorar com as seguintes alterações: (...)

Art. 2º (...)

(...)

**II – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal. (grifou-se)**

Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 32. Os arts. 1º, 2º, 6º-A e 12 do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, alterados pela Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, passam a vigorar com as seguintes alterações: (...)

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

**§ 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. (grifou-se)**

5. O autor da ação sustentou que a restrição ao exercício de atividade econômica ou profissional constitui sanção política vedada pela Constituição Federal, uma vez que não se pode admitir o uso de instrumentos oblíquos destinados a coagir ou induzir o contribuinte ao pagamento de tributos (art. 5º, incisos XIII, LIV e LV, e art. 170 da Constituição Federal).

6. Em 29 de novembro de 2023, o Plenário do STF finalizou o julgamento da ADI nº 3.952/DF e fixou a tese de que "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" e que "eventual recurso do sujeito passivo tributário contra o cancelamento do registro especial de funcionamento da empresa tabagista disporá de efeito suspensivo". Veja abaixo a ementa e trechos importantes do julgado:

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CAPUT E INC. II DO ART. 2º (ALTERADOS LEI N. 9.822/1999) E § 5º (INCLUÍDO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.158-35/2001) I DECRETO-LEI 1.593/1977. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA TABAGISTA. CANCELAMENTO DE REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO DE EMPRESA ALEGADA RESTRIÇÃO À LIBERDADE DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. PRETENSÃO CONTRÁRIA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. AÇÃO JULGADA PARCIALMENTE 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 repare 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 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.

#### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta, para dar interpretação conforme à Constituição aos dispositivos normativos impugnados (art. 1º da Lei 9.822/99, na parte em que conferiu nova redação ao art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77; bem como o

próprio art. 2º do Decreto 1.593/77; e o parágrafo 5º do art. 2º do Decreto 1.593/77, incluído pela Medida Provisória 2.158-35/2001), no sentido de que o cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros há de atender aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, precedido: a) da análise 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. Por fim, deu interpretação conforme ao parágrafo 5º do art. 2º do Decreto 1.593/77 no sentido de que o recurso administrativo deve ter efeito suspensivo. Ficaram vencidos em parte os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Luiz Fux e, tendo votado em assentada anterior, os Ministros Rosa Weber e Marco Aurélio. Não votaram os Ministros Edson Fachin, Nunes Marques, André Mendonça e Cristiano Zanin, sucessores, respectivamente, dos Ministros Joaquim Barbosa, Celso de Mello, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Nesta assentada, o Ministro Dias Toffoli levantou seu impedimento. Impedido o Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente).  
Brasília, 8 de fevereiro de 2024.

## VOTO

(...)

Passo à questão de fundo.

Na sessão de 07.05.2008, quando teve início o julgamento do RE 550.769, eu propus à Corte a adoção de um teste de três estágios para a **identificação de dada restrição à atividade empresarial como sanção política tributária**. Os três estágios são baseados na tensão que se coloca entre o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita, reforçado pela garantia de acesso aos mecanismos de controle da validade do crédito tributário que se deve dar ao administrado e ao jurisdicionado, e o dever fundamental de pagar tributos, aplicado tanto como salvaguarda da garantia à livre concorrência e iniciativa como instrumento de arrecadação de recursos essenciais à atividade estatal.

**Em primeiro lugar, é necessário verificar o montante total dos créditos tributários exigíveis e não pagos pelo contribuinte. A restrição à atividade empresarial será considerada sanção política - vedada pela Constituição - se o montante for irrelevante de forma absoluta ou proporcional ao porte das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.**

**O segundo estágio consiste na verificação do atendimento do devido processo legal aplicado ao controle da validade da punição.**

**O terceiro estágio corresponderia à verificação do atendimento ao devido processo legal aplicado ao controle da validade dos créditos tributários cujo não pagamento implica a proibição para funcionar ou outra restrição equivalente.**

**Entendo que o enfrentamento da questão fora da racionalidade do tudo ou nada - ou seja, inconstitucionalidade ou constitucionalidade da norma - justifica-se em razão do potencial alcance que a decisão da Corte terá para orientar a conduta do Fisco e do sujeito passivo na matéria.**

Embora relevante, **o ramo de atividade do contribuinte não me parece determinante para calibrar o rigor da restrição**. Independentemente do potencial lesivo da exploração econômica, expressamente confessada pela União e pelo *amicus curiae* Instituto ETCO, no caso da fabricação e comercialização de cigarros, é inequívoco que **todo jurisdicionado goza do direito de petição ao Estado para defesa dos seus interesses**. Este direito não pode ser amesquinhado de modo a inverter a racionalidade imanente ao juízo jurisdicional. Dito de outro modo, não se pode aplicar a penalidade antes do exame das condições que a autorizam.

**Na esfera penal, ainda que tributária, em que pesem a gravidade e o caráter odioso de uma hipotética transgressão criminosa, nunca se cogitou de abreviar os instrumentos de defesa que a Constituição e a legislação infraconstitucional asseguram aos réus.**

(...)

Além da nocividade do produto fabricado, há outros fundamentos que poderão estender o entendimento a situações vivenciadas pelos sujeitos passivos dos demais tributos. **Com maior ou menor intensidade, mas sempre de grande importância, a tributação se traduz como custo de qualquer negócio, como sabemos.**

**A inadimplência contumaz, marcada ou não pela sonegação, desequilibra artificial e ilicitamente as condições de livre concorrência independentemente de quaisquer considerações sobre a função extrafiscal do tributo nas áreas de saúde ou vigilância.** Segundo a racionalidade que elege a proteção da concorrência como fundamento, a restrição posta ao funcionamento de empresa que se lustra pela inadimplência contumaz sem razão relevante para tanto aplica-se potencialmente a qualquer atividade em que a carga tributária

seja relevante para a formação dos custos da empresa, ou seja, quase a totalidade das atividades econômicas atuais.

A partir deste ponto, relembro os fundamentos do voto que proferi no RE 550.069, devidamente adaptado para a realidade do controle abstrato.

**Examino o artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593.**

(...)

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

**Em primeiro lugar, é inequívoco que a norma em exame pode levar 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 nº 1.593/1977). Tal proibição tem por hipótese o “não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição”, e, portanto, a estrutura da norma se assemelha ao arquétipo do que se convencionou chamar de sanção política.**

Ademais, noto que o art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593 não traz expressamente qualquer parâmetro para mensuração do montante do crédito tributário não pago ou da gravidade do descumprimento de obrigação acessória, que são pressupostos da permissão para cancelamento do registro especial. A redação do mesmo dispositivo, anterior à Lei 9.822/1999, ainda que ambígua, referia-se a “inidoneidade manifesta ou descumprimento reiterado de obrigação tributária principal”, isto é, critérios mais proporcionais e razoáveis ao exame do empreendimento como estrutura voltada ao contumaz e infundado inadimplemento tributário. No plano puramente semântico, é forçoso reconhecer que o texto em questão admite interpretação apressada que permitiria a proibição do exercício de atividade econômica em razão da existência de créditos tributários não pagos em quantia ínfima ou não expressiva. Em razão da ausência de um mecanismo de calibração interno da gravidade da hipótese que leva ao fechamento do estabelecimento industrial, o intérprete é forçado a buscar tal salvaguarda em outros elementos do sistema constitucional.

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. Com efeito, o fechamento de estabelecimento industrial ou comercial pode interromper abruptamente eventual controle da constitucionalidade ou da legalidade dos créditos tributários cujo não pagamento justifica, segundo a norma, o cancelamento do registro especial.

O risco ao curso regular do processo de controle da validade dos créditos tributários se torna mais visível quando o inciso II é comparado com o inciso III, ambos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.593/77:

(...)

Como se vê, o cancelamento do registro especial em função de graves circunstâncias criminais pressupõe o trânsito em julgado da decisão que as reconheça. Em sentido diverso, o cancelamento do registro em função de mero inadimplemento, não ponderado expressamente pelo texto legal, permite que se proíba o exercício da atividade econômica antes que se conclua o controle do ato administrativo ou do advento da decisão judicial que venha a confirmar as circunstâncias autorizadoras do fechamento do estabelecimento.

(...)

**O Supremo Tribunal Federal possui uma venerável linha de precedentes que considera inválidas as sanções políticas. 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.**

Como se depreende do perfil conceitual apresentado e da jurisprudência da Corte, as sanções políticas não se limitam a um único semblante, mas podem assumir uma série de formatos. A interdição de estabelecimento e a proibição total do exercício de atividade profissional são apenas os exemplos mais conspícuos.

**Um dos motivos determinantes da orientação firmada pela Corte consiste no risco posto pelas sanções políticas ao exercício de direito fundamental ao controle administrativo ou judicial da validade dos créditos tributários, como se vê, desde logo, no RMS 9.698 – Relator Ministro Henrique D’Avila, publicado na RTJ 24/21 -, do qual transcrevo a ementa e o seguinte trecho do voto do Ministro Pedro Chaves:**

(...)

**Pondero que o acesso aos mecanismos asseguradores do devido processo legal é o direito fundamental mais suscetível de ser amesquinhado pela aplicação de uma sanção política.**

**A sanção política coloca desafios de duas ordens ao controle da restrição. A primeira ordem de desafios se refere ao controle da validade da própria restrição. Como as restrições ao**

**exercício profissional e à atividade econômica podem comprometer a própria existência da empresa ou o desempenho empresarial, a sanção política pode pôr um fim abrupto ao processo administrativo ou judicial de controle da validade da própria sanção política.** Não é difícil conceber que uma empresa, acossada pelo risco de fechamento, opte por se submeter à exigência que asseguraria o seu funcionamento, dado o caráter capital da pena aplicável. Ademais, ainda que o contribuinte opte por insistir no exame da validade da norma que fundamentou o fechamento de seu estabelecimento, é inequívoco que **a interrupção das atividades econômicas coloca um óbice pragmático relevante à manutenção do processo administrativo ou judicial que tenha por objetivo examinar a validade da sanção.**

**Na segunda ordem de desafios, a sanção política desestimula, pelo mesmo modo, o controle da validade da constituição de créditos tributários. A interdição de estabelecimento ou a submissão do contribuinte a regime mais gravoso de apuração tributária podem impedir a discussão administrativa ou judicial sobre matéria tributária, pois é incontestável que uma empresa fechada terá menos recursos para manter um processo administrativo ou judicial. Noutras palavras, a sanção política viola o direito de acesso ao Estado, seja no exercício de funções administrativas ou judicial, para que ele examine tanto a aplicação da penalidade como a validade do tributo. A sanção política também viola o devido processo legal substantivo, na medida em que implica o abandono dos mecanismos previstos no sistema jurídico para apuração e cobrança de créditos tributários em favor de instrumentos oblíquos de coação e indução.**

(...)

A orientação firmada pela Corte também invoca o direito fundamental ao exercício profissional e de atividade econômica lícita e rechaça a aplicação de sanções político-tributárias independentemente da forma que as restrições possam tomar.

(...)

**Em suma, a 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, a violação do devido processo legal substantivo - ou seja, quando há falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem 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, cuja inadimplência pretensamente justificaria a penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição.**

**É inequívoco, contudo, que a orientação por este 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 a 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 meu sentir, a questão de fundo consiste, na verdade, em saber se a interpretação específica adotada pelas autoridades fiscais no caso concreto - estava me referindo ao caso concreto, ao RE - constitui sanção política, dada a ambiguidade do texto normativo.

**Discordo do raciocínio que afirma o papel da tributação da indústria do cigarro na proteção à saúde pública como 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.**

Considero que a função extrafiscal da tributação não pode afastar a efetividade da jurisdição, intimamente ligada ao direito fundamental ao devido processo legal de controle de validade das exações. Uma série de fatores pode tornar inviável a suspensão da exigibilidade de todo o acervo de créditos tributários impostos ao contribuinte. São exemplos de tais fatores a incapacidade para realizar depósitos do montante integral da dívida e a ausência de uniformização do entendimento jurisprudencial acerca de determinada tese, situação que redundaria na possibilidade do indeferimento da suspensão cautelar judicial (art. 151, III, do CTN).

Por outro lado, também rejeito as razões contrárias, no sentido de que o art. 2º, II, do Decreto-lei seja inconstitucional em qualquer de suas interpretações possíveis. Como busquei demonstrar, a proibição da sanção política não confere imunidade absoluta e imponderada, pois não serve como uma espécie de salvo-conduto geral aos contribuintes

que fazem da frívola impugnação de lançamentos tributários uma ferramenta de vantagem competitiva.

Temos, de um lado, o direito fundamental à livre atividade econômica lícita e o direito fundamental de acesso à jurisdição. De outro, estão o direito à livre concorrência e o dever fundamental de pagar tributos. Penso que a norma passa pelo teste de adequação, porquanto é inequívoco que ela fomenta o pagamento pontual dos tributos.

À primeira vista, a norma não passaria pelo teste de necessidade. De fato, há uma série de outros mecanismos menos sacrificantes ao direito à jurisdição postos a serviço da salvaguarda do dever fundamental de pagar tributos, como, por exemplo, a penhora, a ação de execução fiscal, a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores. Mas 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 contexto em que os instrumentos ordinários não são suficientes.

No jogo de sopesamento próprio do teste de proporcionalidade em sentido estrito, teremos o seguinte quadro: dada a ambiguidade do texto legal e a consequente falta de calibração expressa, a norma extraída a partir da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei será inconstitucional se atentar contra um dos três parâmetros constitucionais já apresentados: 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; 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.

Dos três parâmetros expostos, o terceiro apresenta o maior desafio ao órgão jurisdicional. Ele pressupõe o exame - não exauriente, claro - do quadro de impugnações fiscais com o qual o contribuinte se opõe de forma recalcitrante à tributação. A dificuldade consiste na impossibilidade de o juízo a que couber o exame do cancelamento do registro especial antecipar o resultado a que chegará o órgão jurisdicional encarregado do controle de validade do crédito tributário.

Adicionalmente, a presunção de que o contribuinte se pauta pela boa-fé no trato de suas questões fiscais e age com lealdade perante o Poder Judiciário também pende em favor do sujeito passivo. À luz do direito fundamental de acesso ao Judiciário, o reconhecimento da má-fé do contribuinte pressupõe que as razões que levam à irresignação sejam inequivocamente infundadas e temerárias.

Não obstante, em situações extremas, o órgão jurisdicional que realiza o controle da penalidade não tem outra opção senão indagar se há um mínimo de plausibilidade nas razões do contribuinte utilizadas para fundamentar o não pagamento do valor do tributo. Tais situações extremas se caracterizam se houver indícios de que a atitude do contribuinte é realmente pautada pela má-fé.

A questão pode ser resumida com a apresentação de um quadro que registre analiticamente os créditos tributários constituídos e que enlaçam o sujeito passivo, indicando se estão ou não com a exigibilidade suspensa. Para aqueles que não estiverem com a exigibilidade suspensa, será necessário verificar se estão submetidos ou não ao controle administrativo ou judicial de validade e se as razões que fundamentam a insurgência são minimamente plausíveis, isto é, se não são frívolas e tenham como desiderato primordial encobrir a temerária empreitada do contribuinte sonegador ou do inadimplente contumaz.

Com base em tais dados, deve o intérprete indagar: 1) se o montante de créditos exigíveis é vultoso, considerando o potencial econômico da atividade do sujeito passivo; 2) se o devido processo legal de controle da validade da penalidade foi respeitado; 3) se o devido processo legal de controle da validade do crédito tributário foi respeitado. Em sentido semelhante, haverá uma observância da Constituição se a penalidade não for aplicada antes do exame das medidas e recursos apresentados pelo sujeito passivo sempre que a irresignação possuir um mínimo de plausibilidade.

A suspensão temporária das atividades ou a aplicação de regime especial de cumprimento de deveres instrumentais e fiscalização será válida sempre que ficar comprovado que a inadimplência contumaz é de monta e apta a afetar profundamente as condições de livre concorrência e iniciativa.

Ante o exposto, julgo procedente em parte essa ação direta de inconstitucionalidade, para dar interpretação conforme ao texto impugnado, de modo que a cassação do registro especial seja considerada constitucional se, simultaneamente, estiverem presentes os

seguintes condicionamentos: 1) observar o vulto dos créditos tributários devidos; 2) respeitar o devido processo legal de controle da validade da imposição da restrição, ou seja, da penalidade; 3) respeitar o devido processo legal do controle da validade dos créditos tributários na forma como declinada na fundamentação ora exposta. É como voto. (grifou-se)

7. Da leitura do acórdão, percebe-se que a questão não foi definida através do reconhecimento puro de que o art. 2º, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, é constitucional ou inconstitucional em qualquer de suas interpretações possíveis, todavia a partir da ponderação entre o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita e o dever fundamental de pagar tributos.

8. O parâmetro interpretativo foi alcançado pelo processo de ponderação de valores. Pelo ângulo do contribuinte, fora pensado tanto a **garantia de acesso aos mecanismos de controle da validade do crédito tributário (ampla defesa e contraditório)** quanto a **garantia à livre iniciativa**. Pela Administração, fora sopesada a **arrecadação de recursos essenciais à atividade estatal, o direito à livre concorrência no mercado, a função extrafiscal da tributação no setor de cigarros e o combate à inadimplência tributária contumaz (inclusive como vantagem competitiva desleal)**. Partindo desses eixos, a decisão extraiu elementos para afastar a identificação da conduta da Administração Pública Tributária como uma sanção política tributária.

9. No julgado, o STF entendeu 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". Tais sanções "(...) não se limitam a um único semblante, mas podem assumir uma série de formatos". A Corte considerou que a posição histórica do STF de vedação constitucional às sanções políticas não confere imunidade absoluta, pois não serve como uma espécie de salvo-conduto geral aos contribuintes que fazem da impugnação de lançamentos tributários uma ferramenta de vantagem competitiva. Em paralelo, a presunção de boa-fé e lealdade do contribuinte recai a favor do sujeito passivo.

10. Para fixar os parâmetros a serem atendidos na aplicação do art. 2º, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, o STF partiu das seguintes premissas:

a) a atividade econômica de fabricação de cigarros é lícita, embora o produto seja considerado nocivo à saúde. Portanto, deve ser assegurado o direito à livre iniciativa dos fabricantes (art. 170 da Constituição Federal).

b) ao mesmo tempo, a tributação sobre cigarros possui nítida função extrafiscal para desestimular o consumo e custear as despesas de saúde pública decorrentes do tabagismo. Logo, o cumprimento das obrigações tributárias é essencial nesse setor.

c) a inadimplência tributária, reiterada e substancial de alguns fabricantes, gera desequilíbrio concorrencial no mercado ao conferir vantagem competitiva indevida em relação aos concorrentes adimplentes.

d) contudo, a cassação do registro especial, por ser medida extremamente gravosa que inviabiliza a continuidade da atividade econômica, não pode ser efetuada de modo sumário, desproporcional ou sem respeito às garantias do devido processo legal.

11. Com base nessas premissas e sopesando o direito à livre iniciativa, o dever de pagar tributos, a livre concorrência e o devido processo legal, o STF fixou os seguintes parâmetros para que a norma não configure "sanção política" inválida:

a) Parâmetro 1: **relevância do valor dos débitos tributários em aberto** - o cancelamento do registro não pode ocorrer em razão de inadimplemento de valores ínfimos ou insignificantes.

b) Parâmetro 2: **respeito ao devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários inadimplidos que embasam o cancelamento** - a medida não pode obstar ou dificultar o direito do contribuinte de discutir administrativa e judicialmente a exigibilidade

dos créditos tributários.

c) Parâmetro 3: **respeito ao devido processo legal para controle do ato de cancelamento** - deve ser assegurada a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo de cancelamento do registro, oportunizando a participação do contribuinte e o controle da validade dos fundamentos do ato.

12. Adicionalmente, o STF estabeleceu que **o recurso administrativo contra o cancelamento do registro deve possuir efeito suspensivo, ou seja, enquanto não definitivamente julgado o recurso, a empresa pode continuar operando regularmente**. Na linha de raciocínio apresentada pelo relator, a tributação do cigarro como instrumento de proteção à saúde pública também não é suficiente para afastar a efetividade da jurisdição, pois todo jurisdicionado goza do direito de petição ao Estado para defesa dos seus interesses.

13. Dito de outro modo, deve o intérprete sempre questionar "se o montante de créditos exigíveis é vultoso, considerando o potencial econômico da atividade do sujeito passivo; se o devido processo legal de controle da validade da penalidade foi respeitado; e se o devido processo legal de controle da validade do crédito tributário foi respeitado".

14. Nesse sentido, "a suspensão temporária das atividades ou a aplicação de regime especial de cumprimento de deveres instrumentais e fiscalização será válida sempre que ficar comprovado que a inadimplência contumaz é de monta e apta a afetar profundamente as condições de livre concorrência e iniciativa". Em outras palavras, "a restrição à atividade empresarial será considerada sanção política - vedada pela Constituição - se o montante for irrelevante de forma absoluta ou proporcional ao porte das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo".

15. Dessa forma, o STF julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta, para dar interpretação conforme à Constituição aos dispositivos normativos impugnados (art. 1º da Lei nº 9.822, de 1999, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977; art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977; e parágrafo 5º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), e concluiu no sentido de que "o cancelamento, pela autoridade fiscal, do registro especial das empresas dedicadas à fabricação de cigarros há de atender aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, precedido: a) da análise 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" e "deu interpretação conforme ao parágrafo 5º do art. 2º do Decreto 1.593/77 no sentido de que o recurso administrativo deve ter efeito suspensivo".

#### IV

16. Ante o exposto, considerando a pacificação da jurisprudência no STF e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, inciso IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em tema definido pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

17. Propõe-se, portanto, a inclusão do tema no item 1.34 (Processo Civil), alínea 'u', da lista relativa ao art. 2º, inciso IV, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

##### Item 1.34 – Processo Civil

u) **Efeito suspensivo do recurso ao ato de cancelamento do registro especial de fabricantes de cigarros por passivo tributário. Constitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, e do parágrafo 5º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, incluído pela Medida Provisória nº**

**2.158-35, de 24 de agosto de 2001.**

**Resumo:** Entendeu o STF que 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.**

**Precedente:** ADI nº 3.952/DF.

**Data de início da vigência da dispensa:** XX/XX/2024.

**Referência:** Parecer SEI nº 2.901/2024/MF.

## V

18. Apresentadas as considerações acima, recomenda-se a ampla divulgação do presente Parecer à carreira de Procurador da Fazenda Nacional, bem como o encaminhamento à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, para ciência.

19. Por fim, propõe-se, ainda, que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias do Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ, assim como a inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer disponível na *internet*.

À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

**LORETTA PAZ SAMPAIO**

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

**PAULO VICTOR CABRAL DE FREITAS**

Procurador-Chefe da Divisão de Consultoria em Matéria Jurídico-Processual

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

**RAQUEL GODOY DE MIRANDA ARAUJO**

Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituta

Aprovo.

**ANDALESSIA LANA BORGES CÂMARA**

Procuradora-Geral Adjunta de Estratégia e Representação Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Loretta Paz Sampaio, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 04/11/2024, às 15:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo Victor Cabral de Freitas, Procurador(a)-Chefe(a)**, em 04/11/2024, às 16:59, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Raquel Godoy de Miranda Araújo, Coordenador(a)**, em 05/11/2024, às 15:13, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andalessia Lana Borges Câmara, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 05/11/2024, às 15:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://sei.economia.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **43867471** e o código CRC **5C15DA0E**.