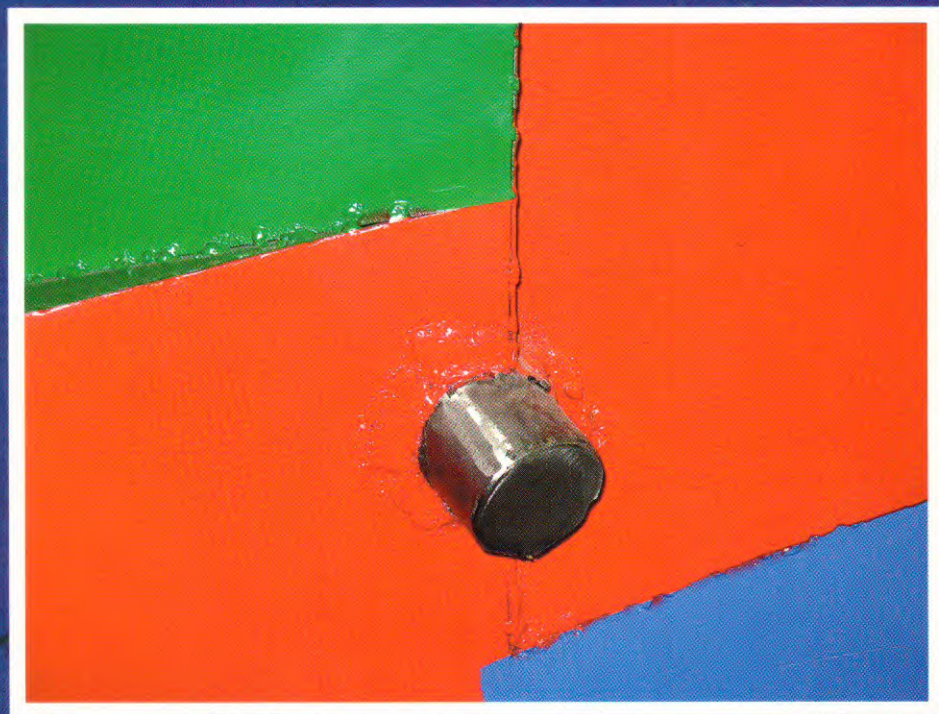


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



150

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

150

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MARÇO - 2008)



Caciporé Torres

é o autor da escultura cujo detalhe é
reproduzido em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar **BUSCA** que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - Cessão de crédito e compensação de tributos - a interpretação conforme a Constituição e a restrição da Lei 9.430

1. Intróito. 2. Da cessão de créditos. 3. A supremacia constitucional como diretriz interpretativa. 4. A imperativa interpretação conforme a Constituição do art. 74, parágrafo 12, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96. 5. Considerações finais.

7

Diego Marcel Bomfim - Dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo da CSLL no ano de 1996: proposta interpretativa da expressão "efeitos financeiros" e análise da jurisprudência do Conselho de Contribuintes

1. Colocação do tema. 2. Análise da controvérsia: vigência e eficácia das normas jurídicas. 3. A interpretação da expressão "efeitos financeiros". 4. Da racionalidade do sistema de tributação da renda: o paralelo entre a forma de tributação dos juros sobre capital próprio e da distribuição de dividendos. 5. Conclusões.

21

Fábio Lima da Cunha - A prestação de serviços personalíssimos, a requalificação do contribuinte do imposto de renda e os impactos da Lei nº 11.196/05 sobre o tema

1. Introdução. 2. Prestação de serviços personalíssimos como argumento para requalificação do contribuinte do imposto de renda. 3. Os impactos da Lei nº 11.196/05 sobre o tema. 4. Conclusões.

33

Gabriel Lacerda Troianelli - Alíquota diferenciada para a CSLL: inconstitucionalidade do artigo 18 da MP 413

1. Introdução. 2. O artigo 195, parágrafo 9º, da Constituição Federal. 3. O artigo 17 da MP 413. 4. O artigo 246 da Constituição. 5. Conclusões.

46

Guilherme de Almeida Henriques e Flávio Machado Vilhena Dias - As sociedades de advogados e a contribuição sindical urbana - breves considerações acerca da ilegalidade da cobrança

I - Introdução. II - Da natureza jurídica das contribuições. III - Da contribuição destinada à Ordem dos Advogados do Brasil. IV - Das sociedades de advogados. V - Da necessária referibilidade entre as entidades representativas de classe e os contribuintes do tributo sindical. VI - Da conclusão.

56

José Souto Maior Borges - Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária

I - Discriminação de competências legislativas no Sistema do Direito Brasileiro. II - A reserva constitucional da lei complementar: requisitos de fundo e de forma para a sua tipificação. III - Adendo: o problema de isenção da Cofins.

67

Marciano Seabra de Godoi - Por que a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 (incidência de PIS/Cofins sobre a parcela do ICMS) não deve ser admitida pelo Supremo Tribunal Federal

1. Contexto histórico e objetivos da ADC 18/2007. Escopo do presente artigo. 2. ADC 18/2007: a norma objeto da ação e o parâmetro normativo do juízo de constitucionalidade. Afirmções da petição inicial que parecem ignorar por completo o decidido pelo STF no RE 346.084. 3. Segundo a jurisprudência do STF, o conhecimento de uma ADI ou de uma ADC supõe que o parâmetro normativo do juízo de constitucionalidade seja a Constituição em vigor. 4. Conclusão.

79

PARECERES

Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a Recurso Extraordinário. Requisitos da Medida Cautelar

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

É flagrante a incompatibilidade entre as sanções políticas como meio coercitivo na cobrança do tributo e as garantias constitucionais do contribuinte. Neste sentido é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

É inaceitável o argumento fundado na função extrafiscal do tributo para justificar a interdição de estabelecimento comercial que desenvolve atividade lícita, a pretexto de que o não-pagamento do tributo tornaria ilícita a atividade.

É impossível o controle efetivo da atividade da Administração Tributária, sem a garantia do devido processo legal para o contribuinte que se considere por ela prejudicado.

A patente injustiça albergada pela consideração, em instância extraordinária, de elementos de fato para fundamentar uma decisão que implica acolhimento da versão oferecida por uma das partes, sem submeter-se o questionamento dos fatos à instância adequada para a produção da prova sob o crivo do contraditório, é a melhor demonstração da importância da garantia do devido processo legal.

Consulta

Consulta-nos ..., por intermédio de seu Advogado, Dr. ..., a respeito de medida cautelar que pediu ao Egrégio Supremo Tribunal Federal para agregar efeito suspensivo ao recurso extraordinário por ela interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, reformando sentença de primeiro grau, considerou válido o cancelamento de seu registro especial e consequente interdição de seus estabelecimentos, com apoio no art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77, ao fundamento de que não teria pago débitos tributários.

Informa que efetivamente tem ações fiscais movidas contra ela, mas na grande maioria dos casos o correspondente crédito tributário encontra-se com exigibilidade suspensa, razão pela qual não acatou a exigência da Receita Federal, de recolhimento imediato dos tributos em questionamento, com condição para o não-cancelamento de seu registro especial e interdição de seus estabelecimentos.

Esclarece que o julgamento encontra-se suspenso em face do pedido de vista, que se deu motivado pela divergência instaurada



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Professor de Direito e Processo Tributário da Universidade de Fortaleza (Unifor).

e pela grande relevância da questão posta, especialmente em face da jurisprudência pacífica da Corte Maior. E pede nossa manifestação especialmente sobre as seguintes questões:

1ª) Em face dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela vigente Constituição Federal, pode a Fazenda Pública utilizar meios coercitivos indiretos, tais como a proibição do exercício de atividade lícita, para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido?

2ª) Tendo-se em vista a garantia de liberdade econômica, pode a Fazenda Pública utilizar-se do tributo como instrumento para proibir o exercício de atividade lícita? E a pretexto de restringir atividade considerada nociva, embora não proibida, pode utilizar a tributação como instrumento para eliminar a concorrência e favorecer o domínio do mercado?

3ª) Pode haver efetivo controle, pelo Poder Judiciário, da atividade da Administração Tributária, sem a garantia do devido processo legal para o contribuinte que se considere por ela prejudicado?

4ª) No caso, estão presentes os requisitos legais para o deferimento da cautelar que visa a agregar efeito suspensivo ao recurso extraordinário? Existiria, no caso presente, perigo da demora inverso? E a aparência do bom direito, em que consiste?

Examinamos a documentação que nos foi oferecida pela consulente, revisitamos a legislação, a doutrina e a jurisprudência pertinentes, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Colocação da Questão

A consulente mantém algumas pendências com a Receita Federal, especialmente em torno da forma de determinação do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, e de multas a ela aplicadas, que considera serem desprovidas de fundamento jurídico. Na maior parte dos casos a exigibilidade do crédito tributário respectivo está suspensa.

Recentemente foi notificada pela Administração Tributária a recolher integralmente seus débitos, sob pena de ter cancelado o seu registro especial e assim interditados os seus estabelecimentos, com fundamento no art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, com redação que lhe deram a Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estabelece:

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

I - ...

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

Questionando a referida sanção, a consulente promoveu ação judicial que foi julgada procedente em primeira instância. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, todavia, reformou a sentença, proferindo acórdão que considerou válida a interdição dos estabelecimentos da consulente. Acórdão contra o qual a consulente ingressou com recurso extraordinário, admitido pelo Presidente do Tribunal recorrido. E pediu ao Supremo Tribunal Federal, cautelarmente, fosse agregado ao recurso extraordinário o efeito suspensivo, para que não restasse afinal inútil o seu provimento, em face dos danos praticamente irreversíveis produzidos com a interdição de seus estabelecimentos.

A questão que se coloca, então, consiste em saber se pode a Fazenda Pública utilizar meios coercitivos indiretos para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido. Questão que comporta desdobramentos cabíveis no caso específico, como: (a) o de saber se a função extrafiscal do tributo justifica a medida extrema de interdição da atividade por ser esta considerada nociva à saúde; (b) se tal possibilidade não poderia ser utilizada como instrumento para eliminar a concorrência e favorecer o domínio dos mercados; (c) se é possível um efetivo controle, pelo Judiciário, da atividade da Administração Tributária, sem a

garantia do devido processo legal em favor do contribuinte e, finalmente, (d) se no presente caso estão presentes os requisitos legais para o deferimento da cautelar que visa agregar efeito suspensivo ao recurso extraordinário.

São estas as questões que vamos a seguir examinar.

2. Sanções Políticas na Cobrança do Tributo

2.1. Forma indireta de execução fiscal

As denominadas sanções políticas funcionam como forma indireta de execução fiscal, que contrariam flagrantemente os direitos e garantias fundamentais albergados pela vigente Constituição Federal. Sobre elas um de nós já escreveu:

“Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

O Supremo Tribunal Federal sumulou sua jurisprudência no sentido de serem inconstitucionais as sanções políticas. A Súmula 70 diz que *é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*. Diz a Súmula 323 que *é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*, e a 547 estabelece que *não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*.

Não obstante inconstitucionais, as *sanções políticas*, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; 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 de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas 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 Constituição Federal; 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.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei*.

No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional, e a única exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacidade profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma universitário, que atesta a respectiva capacitação profissional.

No segundo, consagrada está a liberdade de exercício de atividade econômica. Mais ampla, tanto que não comporta exigência nenhuma, nem mesmo de capacitação, seja de que natureza for.”¹

¹ Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, São Paulo, pp. 46/47.

2.2. Alcance da ressalva constitucional

Os que defendem as denominadas sanções políticas geralmente argumentam com a ressalva feita pelo dispositivo constitucional, posto que na verdade o art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal, assegura a liberdade econômica *salvo nos casos previstos em lei*. Tal ressalva, porém, não pode ter o alcance que alguns lhe pretendem atribuir, até para que a exceção não seja transformada em regra.

Sobre este ponto também um de nós já escreveu:

“A ressalva contida no final do dispositivo na verdade diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições. Obviamente não seria razoável admitir-se a produção, ou o comércio, de metralhadoras, por exemplo, sem autorização e controle do Estado.”²

A autorização estatal para o exercício da atividade, porém, não pode ser condicionada especificamente ao pagamento dos tributos, posto que assim estaria subvertido todo o sistema de garantias constitucionais contra a exigência de tributos indevidos.

2.3. A jurisprudência do STJ e do STF e a persistência da Fazenda Pública

Além das súmulas já acima citadas, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm jurisprudência repudiando o uso das denominadas sanções políticas pela Administração Tributária.

Sem qualquer respeito pelas manifestações do Judiciário, todavia, as autoridades fazendárias insistem na utilização das denominadas *sanções políticas* como instrumento de cobrança. É uma prática reiterada, que a cada dia ganha novas formas e se faz mais intensa, não obstante seja flagrantemente inconstitucional, como já tivemos oportunidade de demonstrar.³

A propósito do tema e confirmando entendimento já fixado, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça em julgado exemplar, que porta a seguinte ementa:

“Processual Civil. Tributário. Recurso Especial. ICMS. Mandado de Segurança. Aferição de Liquidez e Certeza do Direito. Súmula nº 07/STJ. Autorização para Emissão de Talonário de Notas Fiscais. Existência de Débitos com a Fazenda Pública. Princípio do Livre Exercício da Atividade Econômica. Artigo 170, Parágrafo Único, da Constituição Federal. Súmula nº 547 do STF. Matéria Constitucional. Norma Local. Ressalva do Entendimento do Relator.

1. A aferição da existência de direito líquido e certo demanda indispensável reapreciação do conjunto probatório existente no processo, o que é vedado em sede de recurso especial em virtude do preceituado na Súmula 07/STJ.

2. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna).

3. A sanção que por via obliqua objetive o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros verbetes sumulares, a saber: a) ‘é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo’ (Súmula nº 70/STF); b) ‘é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos’ (Súmula nº 323/STF); c) ‘não é lícito a autoridade proi-

² Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, São Paulo, p. 47. No mesmo sentido: Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67, São Paulo, pp. 73 e ss.

³ Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, São Paulo, março de 1998, pp. 46 a 49. Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 67, São Paulo, pp. 73 e ss. Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “Certidão Negativa e Recebimento de Precatório”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, São Paulo, pp. 56 e ss.

bir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais' (Súmula 547/STF); e d) 'É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado' (Súmula nº 127/STJ).

4. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese de autotutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz.

5. Recurso especial conhecido e provido.⁴

Também no Supremo Tribunal Federal firmou-se a jurisprudência no sentido de que não é lícita a proibição de imprimir notas fiscais ao contribuinte em débito. E tal jurisprudência é da maior importância porque afinal trata-se de uma questão constitucional. Mesmo que a lei ordinária o determine, a proibição será desprovida de validade jurídica em face da inconstitucionalidade da lei. Além do que está consolidado nas súmulas já referidas neste parecer, o Supremo Tribunal Federal já o disse, em julgado que porta a seguinte ementa:

"Débito Fiscal - Impressão de Notas Fiscais - Proibição - Insubsistência.

Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa."⁵

Na sustentação da tese que afirma a inconstitucionalidade das sanções políticas o Ministro Marco Aurélio foi incisivo ao afirmar:

"... Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, como acaba por ocorrer, levando a empresa ao caos, quanto inviabilizada a confecção de blocos de notas fiscais. De há muito, esta Corte pacificou a matéria, retratando o melhor enquadramento constitucional no Verbete nº 547 da Súmula:

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

A lei estadual contraria, portanto, os textos constitucionais evocados, ou seja, a garantia do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão - inciso XIII do artigo 5º da Carta da República - e de qualquer atividade econômica - parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal."⁶

O Ministro Celso de Mello, em voto longo e erudito, deixou fora de qualquer dúvida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está sedimentada no sentido de que são inconstitucionais as restrições impostas em razão do não-pagamento de tributo. Vejamos o trecho de seu voto, onde está dito:

"Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro - e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários -, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. Octavio Galloti)."⁷

É interessante observar, como um de nós já registrou,⁸ que, através o acórdão que acabamos de referir, o Supremo Tribunal Federal "revisitou" o tema das sanções políticas à luz

⁴ STJ, 1ª Turma, REsp 793.331/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 06/02/2007, DJU de 01/03/2007, p. 239.

⁵ STF, Pleno, RE 413.782-8/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/03/2005, DJU de 03/06/2005, p. 4 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 120, p. 222.

⁶ Ministro Marco Aurélio, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

⁷ Ministro Celso de Mello, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, em 17/03/2005.

⁸ Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, "Certidão Negativa e Recebimento de Precatório", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, São Paulo, pp. 56 e ss.

do princípio da proporcionalidade. Tanto que, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio lembrou que “em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos...”⁹

Tratando especificamente da proporcionalidade, que certamente inspirou as antigas Súmulas 70, 323 e 547 daquela Corte, o Ministro Cezar Peluso votou:

“A meu ver, sem dúvida nenhuma, é evidente a restrição, incompatível com as súmulas invocadas, não apenas a de nº 547, mas também as de nºs 70 e 323, as quais tinham por suporte as normas do art. 141, § 14, da Constituição de 1946, e do art. 150, § 23, da Constituição de 1967, que enunciavam exatamente o que consta agora do art. 5º, inc. XIII, e 170, parágrafo único, da Carta atual. Não se trata aqui de aplicar as súmulas, mas aplicar o princípio constitucional que subjaz à motivação das súmulas. Noutras palavras, como bem antecipou o Ministro Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado se está valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento de tributo.”¹⁰

O Ministro Gilmar Mendes, também fundado no princípio (ou postulado, aqui não discutiremos isso)¹¹ da proporcionalidade, fez exame detido do (des)atendimento de seus sub-princípios, observando:

“Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão. Por outro lado, é claro que a manutenção deste modelo pode inviabilizar, conforme Vossa Excelência também destacou, o próprio exercício de uma lícita atividade profissional da recorrente.”¹²

Merecem transcrição, também, as razões lançadas no voto do Ministro Celso de Mello para afirmar a inconstitucionalidade da medida. Fundado em farta doutrina, e em numerosos precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal, afastou a “tese” segundo a qual os direitos do contribuinte, por serem “relativos”,¹³ poderiam ser afastados no caso. Em suas palavras:

“A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de accertamento da relação tributária, para, em função deles - e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional - constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.”¹⁴

⁹ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, *Revista Dialética de Direito Tributário* 120:222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

¹⁰ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, *Revista Dialética de Direito Tributário* 120:222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

¹¹ Para essa discussão, confira-se: Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “O Razoável e o Proporcional em Matéria Tributária”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8º vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2004, p. 174. E ainda: Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 41 a 43.

¹² STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, *Revista Dialética de Direito Tributário* 120:222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

¹³ Para um exame da invocação da “relatividade” dos direitos fundamentais como fundamento para violá-los, confira-se: Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, “O Caos dos Princípios Tributários”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 10º vol., coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 383 e ss.

¹⁴ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, *Revista Dialética de Direito Tributário* 120:222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

Aliás, exatamente porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido da inconstitucionalidade das sanções políticas em matéria tributária, o eminente Ministro Cezar Peluso, no caso submetido ao nosso exame pela consultante, preocupou-se em dizer que não reconhecia a aparência do bom direito a fundamentar o pedido de cautelar “por conta da singularidade factual e normativa do caso.”¹⁵

Tal singularidade, porém, não justifica de nenhum modo o abandono da jurisprudência da Corte Maior. Primeiro porque, quanto a seu aspecto normativo, consiste simplesmente na existência de dispositivo infraconstitucional, o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593, que consagra expressamente a sanção política máxima, com flagrante inconstitucionalidade. Segundo porque, quanto a seu aspecto factual, a singularidade está sendo definida pela versão que aos fatos foi dada pela Fazenda Pública já na instância extraordinária, cujo acolhimento configura, data máxima vênia, denegação da garantia do devido processo legal, como adiante será demonstrado.

3. Tributação Extrafiscal Proibitiva e Liberdade Econômica

3.1. Finalidade extrafiscal do tributo

A tese favorável à Fazenda Pública no caso presente procura apoio na denominada função extrafiscal proibitiva, que se atribui ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Tal função, todavia, exaure-se com a imposição de tributo mais pesado. Não implica de nenhum modo na conversão da atividade *lícita* em atividade *ilícita*. Aliás, a distinção essencial entre o *tributo extrafiscal proibitivo* e a *sanção*, no sentido de pena, reside precisamente na *licitude* da atividade para o *tributo*, e *ilicitude* da atividade para a *sanção*.

É a doutrina autorizada de Alfredo Augusto Becker:

“A natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal ‘proibitivo’ porque:

Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. *Tributo extrafiscal ‘proibitivo’*: é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*.

O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o *único* elemento que distingue, no plano jurídico, a *sanção* do tributo extrafiscal ‘proibitivo’. Noutras palavras, somente fatos lícitos podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica *tributária*.”¹⁶

Isto quer dizer que a atividade de produção de cigarros, no Brasil, é uma atividade *lícita*. Se não fosse, se fosse *ilícita*, não poderia sobre ela incidir tributo, em face do que esclarece o art. 3º do CTN. Não é razoável admitir-se, portanto, que o legislador, tendo exercitado sua opção política ao deixar a atividade de produção e comércio de cigarros no campo da *licitude*, possa utilizar-se de um artifício para tratá-la como se fosse uma atividade *ilícita*, sempre porque o tributo eventualmente deixa de ser pago nos termos pretendidos pelas autoridades fazendárias.

Em outras palavras, uma vez definida a atividade no campo da *licitude*, e estabelecido que da mesma decorre o dever de pagar tributo, esse dever há de ser tratado como um dever *tributário*, cercado das garantias constitucionais pertinentes, inclusive no que diz respeito a observância dos princípios da legalidade, da reserva de lei complementar, assim como dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes em geral.

¹⁵ Item 3, segundo parágrafo, do voto-vista do Min. Cezar Peluso.

¹⁶ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1963, pp. 556/557.

3.2. Inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77

A norma albergada pelo art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, permite a aplicação da sanção máxima, vale dizer, o cancelamento do registro especial e a conseqüente interdição do estabelecimento da empresa, em face do “não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”. Adota, portanto, a sanção política mais severa como instrumento de cobrança de tributos. Em outras palavras, retira do contribuinte todas as proteções jurídicas contra o arbítrio da Fazenda Pública, à qual atribui o mais absoluto poder para decidir quem prossegue na atividade e quem é obrigado a encerrá-la. Basta que tenha havido o descumprimento de uma única obrigação tributária. Seja qual for, mesmo acessória e mesmo da menor importância.

Essa norma, como se pode facilmente perceber, atribui à Fazenda Pública um poder imenso. Poder que lhe permite interditar o estabelecimento que bem entender. Basta instaurar uma ação fiscal qualquer. Com ou sem fundamento. Como o contribuinte não tem asseguradas as garantias constitucionais, o arbítrio da autoridade poderá ser consumado, ainda quando a exigência fazendária seja indevida.

3.3. O critério de discriminação ou singularidade do caso

No caso de que se cuida, talvez em face da percepção de que a aplicação pura e simples da norma do art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77 seria rejeitada, por sua flagrante inconstitucionalidade, a tese desenvolvida contra a consulente procurou apoiar-se em uma alegada singularidade do caso, construída à luz de elementos de fato que foram fornecidos pela Fazenda Pública, em memoriais apresentados aos Senhores Ministros a propósito do julgamento do pedido de medida cautelar, em sede de recurso extraordinário. Fatos que na verdade não podem ser validamente considerados a não ser na instância adequada para a produção de provas, com a necessária obediência do princípio do contraditório.

Sabemos todos que no âmbito do recurso extraordinário não cabe a produção de provas. Nem se produz em toda a sua extensão o contraditório. O critério de discriminação construído pela Fazenda e acolhido pelo eminente Ministro Cezar Peluso, para afastar a jurisprudência da Corte Maior, que Sua Excelência denominou de *singularidade factual e normativa do caso*, foi construído, data máxima vênua, apenas para permitir a aplicação de norma inconstitucional. E foi construído com base em fatos alegados em sede processual evidentemente inadequada, porque não é a instância própria para o questionamento e a comprovação de fatos.

Repita-se, porque de grande relevância, que a alegada singularidade do caso, único fundamento posto para justificar o abandono da jurisprudência da Corte Maior, não foi devidamente apurada na instância adequada. Foi construída sem que tenha sido assegurada à consulente oportunidade para produzir contra-prova às alegações da Fazenda, bem como produzir prova dos fatos que constituem os verdadeiros motivos da sanção a ela aplicada. E isto é o bastante para invalidar a tese fazendária e permitir que o caso seja apreciado à luz da jurisprudência que leva ao reconhecimento da flagrante inconstitucionalidade da malsinada norma que emprestaria fundamento para a sanção política aplicada à consulente.

3.4. A livre concorrência e as diferentes versões dos fatos

No voto-vista do Eminente Ministro Cezar Peluso, vê-se o quanto foi forte a influência dos elementos factuais fornecidos pela Fazenda em seus memoriais, por ele, aliás, mais de uma vez expressamente referidos. E vê-se o quanto é importante o princípio do contraditório, pois não se pode excluir a possibilidade de ser outra a convicção de Sua Excelência, se tivesse examinado os fatos, não apenas a versão destes que foi oferecida pela Fazenda em

seus memoriais, mas também a versão que poderia resultar da contra-prova, para cujo oferecimento não teve oportunidade a consulente.

Na versão oferecida pela Fazenda a consulente seria uma sonegadora contumaz. Tese acolhida pelo Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, que em seu voto-vista afirma:

“Releve-se que a empresa não se está recusando a pagar tributo controvertido, que fosse ou seja alvo de freqüentes disputas judiciais - coisa que se deduziria e comprovaria a simples observações estatísticas de demandas, até por iniciativa dos concorrentes, expostos, que estaria todos, às mesmas exigências tributárias.

Donde se conclui que, perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade.

...

Numa síntese, em passo algum a petição inicial, a empresa avança argumentos capazes de representar ou prefigurar razões jurídicas apreciáveis contra a pretensão de incidência dos tributos não recolhidos. Não se lhe encontra nenhuma que, baseada em tese ou teses de alguma razoabilidade jurídica, lhe justifique ou explique tão largo inadimplemento, a título de eventual ‘*opinio iuris sive necessitatis*’, que revelaria crença justa na existência de direito subjetivo opo-nível ao Fisco.”¹⁷

Como se vê, segundo a tese da Fazenda, a consulente deixaria de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados para poder vender seus produtos a preços menores, e assim praticar concorrência desleal com outras empresas fabricantes de cigarros. A sanção a ela aplicada, portanto, teria a finalidade de proteger a livre concorrência, posto que o IPI é preponderante na formação do preço do cigarro, de modo que qualquer diferença a menor no seu recolhimento, por mínima que seja, tem sempre reflexo superlativo na definição do lucro da empresa. E a indústria do tabaco envolve “implicações importantes sobre outros atos e valores sociais, tais como os consumidores, os concorrentes e o livre mercado, cujos interesses são também tutelados, com não menos ênfase, pela ordem constitucional”.¹⁸

Na versão que nos oferece a consulente, sua principal resistência à cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados diz respeito ao critério de determinação do valor deste, que deixou de ser o da aplicação de uma alíquota *ad valorem* sobre o preço do cigarro, fixado pelo fabricante para venda do produto no varejo, passando a ser o definido mediante valor fixado em reais, por unidade e independentemente do preço de venda do produto.

Esse critério de determinação do valor do IPI, segundo a versão da consulente, teria sido estabelecido em flagrante violação do princípio de reserva de lei complementar, e consubstanciaria forte favorecimento ao aumento arbitrário dos lucros, com violência ao princípio da capacidade contributiva, posto que permite a quem domina praticamente todo o mercado vender mais caro pagando imposto proporcionalmente menor.

Na ação cujos pedidos foram julgados procedentes em primeira instância, por sentença que em grau de apelação foi reformada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região ensejando o recurso extraordinário, ao qual a consulente pede seja agregado efeito suspensivo, não atacava as exigências fiscais que a consulente entende indevidas. Por isto é que na respectiva petição inicial não foram colocadas todas as teses jurídicas sustentadas pela consulente na defesa de seus direitos contra o Fisco. A ação em tela atacou apenas o ato de cancelamento de seu registro especial, vale dizer, atacou apenas a sanção política a ela aplicada. Bastava, portanto, para a fundamentação do pedido, a tese que sustentou com base na

¹⁷ Trechos do item 7 do voto do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso.

¹⁸ Trecho do voto do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, posto entre aspas apenas na parte em que se deu transcrição literal.

jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal. Afinal, devidos ou não, os tributos por ela não pagos não podem justificar o seu fechamento.

Como se pode facilmente observar, na versão oferecida aos fatos pela consulente, está ela sendo massacrada pela Fazenda Pública, no interesse das maiores produtoras de cigarros em funcionamento no País, suas concorrentes. E isto, aliás, explica a aliança, referida pelo Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, entre a Fazenda e concorrentes da consulente, favorecidas com o novo critério de determinação do valor do tributo de que se cuida, e favorecidas também com a sanção aplicada à consulente, posto que sua eliminação, com o fechamento de seus estabelecimentos, é fato que inegavelmente amplia o mercado para as suas concorrentes e isto é sem dúvida uma forma de favorecimento.

Seria esse fato - a interdição dos estabelecimentos da consulente - uma forma de proteção do livre mercado, ou seria, pelo contrário, uma forma de viabilizar o abuso do poder econômico e o aumento arbitrário dos lucros, por parte das produtoras de cigarros, concorrentes da consulente, que se manifestam aliadas da Fazenda Pública?

A Constituição Federal promete que

"A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros."¹⁹

A Fazenda Nacional já concedeu às maiores empresas do ramo, que por dominarem o mercado podem praticar preços mais elevados, o benefício da alíquota específica que independe do preço do produto e por isto mesmo permite o aumento dos preços sem aumento do IPI. Não seria a pena capital, imposta à consulente, mais uma vantagem que a Fazenda estaria concedendo a suas aliadas?

Quem tem maior poder econômico? A consulente ou as maiores produtoras de cigarros em funcionamento no País?

Como se vê, existem questões cujo deslinde justo não pode prescindir da observância dos princípios constitucionais, especialmente da garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, sem os quais a consulente restará esmagada.

3.5. O malefício aos consumidores

A tese destinada a fundamentar a denegação da providência cautelar, pedida pela consulente, apóia-se também no alegado malefício provocado por seus produtos aos consumidores. Tais malefícios porventura não seriam os mesmos provocados pelos produtos vendidos pelas suas concorrentes?

Seria inteiramente desprovida de realismo a crença de que, diante da interdição dos estabelecimentos da consulente, os que fumam seus cigarros deixariam de fumar. Mais razoável e mais condizente com a realidade é acreditar-se que eles passarão a fumar cigarros de outras marcas, produzidos pelas grandes fornecedoras desses produtos, que por isto mesmo lucram com a sanção indevidamente aplicada à consulente.

3.6. Singularidade do caso e a jurisprudência do STF

Seja como for, o inegável é que não se justifica o abandono puro e simples das garantias constitucionais já afirmadas reiteradas vezes pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive em julgamento no qual a consulente era parte, por conta de uma suposta singularidade do caso, que pode ser resultado simplesmente de elaborações da parte contrária, não submetidas ao contraditório.

Ressalte-se que a alegada *singularidade factual e normativa do caso* está consubstanciada, quanto ao aspecto normativo, em dispositivo flagrantemente inconstitucional, que é

¹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 173, parágrafo 4º.

o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, que nem ao menos exige para sua aplicação qualquer particularidade. Basta que o contribuinte deixe de cumprir *qualquer* obrigação tributária, seja principal ou acessória, por menos importante que seja. E quanto ao elemento factual, em alegações formuladas em memoriais pela Fazenda Nacional, sem observância do devido processo legal porque em sede absolutamente inadequada à produção de contra-prova e mesmo de contra-argumentos pela parte contrária.

Por outro lado, ainda quanto ao elemento factual, ele não tem nada de singular, *data venia*.

Primeiro, porque nas situações anteriormente apreciadas pelo STF, quando da formação de sua jurisprudência sobre a inconstitucionalidade das “sanções políticas”, o contribuinte também possuía débitos. E sempre se dizia ser isso irrelevante. O que importa é que, como destacou o Ministro Marco Aurélio, “em Direito, o meio justifica o fim, mas não este, aquele. Recorra a Fazenda aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos...”²⁰ O que o dispositivo atacado autoriza, no caso, é exatamente a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, não havendo na singularidade apontada nada que altere isso.

Segundo, porque a Fazenda sempre alegará, para aplicar uma sanção política, que o contribuinte não paga os tributos devidos, e que isso trará reflexos para a concorrência, a isonomia etc. Essa é a justificativa de toda coação indireta. Ao acolhê-la, portanto, o STF não estará firmando precedente aplicável apenas ao presente caso, mas a qualquer hipótese de restrição ao direito à livre iniciativa por conta de supostas pendências tributárias.

É da maior evidência, portanto, que a alegada singularidade do caso não pode afastar, em nenhuma hipótese, a jurisprudência firme do Supremo Tribunal Federal.

4. Direito ao Devido Processo Legal

4.1. Direito assegurado sem ressalvas

O direito ao devido processo legal é a todos assegurado pela vigente Constituição Federal sem qualquer ressalva, nestes termos:

“Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

Essa importante garantia constitucional significa que a consulente tem direito de ver apreciadas as teses jurídicas que coloque na defesa de seus direitos contra o Fisco na instância adequada. Não no âmbito de um recurso extraordinário com a invocação de singularidades que somente agora foram no mesmo colocadas pela Fazenda, em memoriais distribuídos aos Eminentíssimos Ministros, sem que a consulente tenha oportunidade para produzir contra-prova, nem contra-argumentos.

Admitir-se que a lei ordinária pode introduzir ressalvas à garantia do devido processo legal é aniquilar, totalmente, essa importante garantia do indivíduo contra o arbítrio estatal. Especialmente quando se sabe que a singularidade do caso, alegada pela Fazenda para afastar as garantias constitucionais da consulente, pode ser criada pela própria Fazenda.

No caso de que se cuida, a Fazenda instituiu um regime de determinação do valor do IPI altamente favorável aos grandes produtores de cigarros. E não quer deixar que a consulente se utilize das vias processuais adequadas para ter apreciada sua inconformação com esse regime jurídico tributário. Mas a suposta singularidade pode ser criada facilmente pelo Fisco. Basta que instaure ações fiscais infundadas contra a empresa que quer ver singularizada. Se a esta não for assegurado o devido processo legal, e se permite a imposição de sanções políticas em razão daquela singularidade, a empresa não terá como demonstrar que a ação fiscal é improcedente.

²⁰ STF, Pleno, RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 17/3/2005, DJ de 3/6/2005, p. 4, *Revista Dialética de Direito Tributário* 120:222, inteiro teor obtido em www.stf.gov.br.

4.2. Instrumentos jurídicos à disposição da Fazenda e o princípio da proporcionalidade

Na verdade, em um Estado Democrático de Direito, o exercício do Poder de Tributar há de submeter-se aos limites constitucionais, e a Fazenda Pública há de fazer valer os seus créditos utilizando-se dos instrumentos que a ordem jurídica lhe assegura para esse fim. A utilização de sanções políticas há de ser energicamente repelida. Constitui flagrante abuso de poder que não pode ser admitido, mesmo diante de singularidade como a que se diz existir no presente caso, posto que a Fazenda Pública tem a seu dispor instrumentos jurídicos eficazes para a defesa de seus créditos.

Tem a Fazenda Pública o poder-dever, ou direito potestativo, de constituir seus créditos tributários, contando ou não com a colaboração do sujeito passivo, e mesmo contra a vontade deste. E dispõe da ação de execução fiscal para a cobrança dos créditos por ela constituídos, mediante a qual pode expropriar bens do devedor renitente, suficientes para a satisfação integral de seus créditos. Assim, mesmo diante da alegada singularidade do caso, que segundo a tese fazendária justificaria a utilização da pena capital contra a consulente, a nosso ver deve ser respeitado o princípio da proporcionalidade, destacado entre os fundamentos da sentença com a qual o MM. Juiz Federal Titular da 4ª Vara em São João de Meriti, Rio de Janeiro, julgou procedente a ação promovida pela consulente e afastou a aplicabilidade do art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, com a redação dada pela Lei nº 9.822/99. Sentença com a qual estamos de inteiro acordo e da qual destacamos os seguintes fundamentos:

“Enfim, sempre que houver a possibilidade de se impor medida menos gravosa à esfera jurídica do indivíduo infrator, cujo efeito seja semelhante àquele decorrente da aplicação de sanção mais limitadora, deve o Estado optar pela primeira, por exigência do princípio da proporcionalidade em seu aspecto necessidade.

...

Por outro lado, exemplo de sanção tributária claramente desproporcional em sentido estrito é a interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impontualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos. O Estado deve responder à impontualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entende devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica.”²¹

No Supremo Tribunal Federal, aliás, em julgamento no qual se discutia a respeito da validade de sanção política consistente em proibir que um contribuinte mandasse imprimir notas fiscais, já referido neste parecer, o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes sustentou tratar-se de “uma questão de proporcionalidade mais do que uma questão tributária”. E depois de dizer que não entraria na discussão que se estabeleceu entre seus colegas, esclareceu afirmando-se bastante e suficiente a consideração de que o Estado

“... dispõe de meios outros para efetuar a cobrança e de que a fórmula adotada pelo Estado, ... não passa no teste da proporcionalidade.

Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão.”²²

Essa colocação é da maior importância porque, sem desconsiderar os preceitos de nossa Constituição Federal, coloca o problema em contexto bem mais amplo, vale dizer, no

²¹ Sentença proferida pelo Juiz Federal Sidney Monteiro Peres, Titular da 4ª Vara em São João de Meriti, Rio de Janeiro, no processo 2005.5110007057-3, no dia 25 de janeiro de 2006.

²² Ministro Gilmar Mendes, voto proferido no Recurso Extraordinário nº 413.782-SC, j. em 17/03/2005.

âmbito de uma concepção do moderno constitucionalismo que se projeta na maioria dos países civilizados.

Estudando o princípio da proporcionalidade, Paulo Bonavides assevera:

“Tanto a jurisprudência constitucional em vários países da Europa como os órgãos da Comunidade Européia, já não vacilam em fazer uso freqüente desse princípio. A doutrina, por sua vez, busca consolidá-lo como regra fundamental de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado de Direito, fazendo assim da proporcionalidade um princípio essencial da Constituição.”²³

4.3. *Proporcionalidade em sentido estrito*

Mesmo que se pudesse considerar que a pena capital aplicada à consulente passaria pelo teste da proporcionalidade por ser adequada e necessária, ainda assim ela com certeza esbarraria no princípio da proporcionalidade em sentido estrito, sendo por isto mesmo inconstitucional.

Juan Cianiardo estuda o princípio da razoabilidade como sinônimo de proporcionalidade e se refere, adotando a terminologia corrente no Direito europeu continental, a três subprincípios ou juízos, a saber: *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*. Em suas palavras:

“El primer subprincipio del principio de proporcionalidad es el de proporcionalidad es el de adecuación o idoneidad. Lo primero que se exige de una medida es que tenga un fin. Lo segundo, que sea adecuada para el logro de ese fin. Es decir, que sea capaz de causar su objetivo. El subprincipio de adecuación tiene por finalidad controlar una cosa y otra.”^[24]

...

El juicio de necesidad es, en lo que a la aplicación se refiere, el más controvertido de los tres que forman la máxima de proporcionalidad. Ha sido también llamado ‘juicio de indispensabilidad’. Mediante él se examina si la medida adoptada por el legislador es la menos restringente de las normas iusfundamentales de entre las igualmente eficaces. Se exige, por tanto, la adopción de la ‘alternativa menos gravosa o restrictiva de los derechos.’^[25]

...

Una vez determinada la adecuación y necesidad de la medida legislativa, resta examinar si es proporcionada *stricto sensu*. La definición de este tercer juicio no ofrece disputas en la doctrina y en la jurisprudencia: consiste en establecer si la medida guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar. Esta coincidencia inicial no evita, por la generalidad del concepto, las disidencias al precisar en qué consiste una ‘relación razonable’. La posición dominante concreta el juicio en balanceo entre las ventajas y las desventajas de la medida.”²⁶

No âmbito do Direito positivo não há dúvida de que a obediência ao princípio da proporcionalidade é condição de validade dos atos do Estado. Tal entendimento já está consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Assim, os atos de repressão aos ilícitos, mesmo quando praticados em atenção a outros princípios constitucionais, devem respeitar o princípio da proporcionalidade. Sobre este assunto um de nós já escreveu:

“Isso significa que um ato - normativo ou não -, praticado com o propósito de prestigiar um princípio constitucional, será válido na medida em que, além de atender a outras exigências,^[27] for adequado, necessário e proporcional em sentido estrito no atendimento dessa finalidade. Explicamos.

²³ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 360.

²⁴ Juan Cianiardo, *El Principio de Razonabilidad*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, 2004, p. 62.

²⁵ Juan Cianiardo, *El Principio de Razonabilidad*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, 2004, p. 79.

²⁶ Juan Cianiardo, *El Principio de Razonabilidad*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma/Austral, 2004, p. 93.

²⁷ Além de proporcional, o ato deverá ser editado por órgão competente, revestir-se da forma exigida pelas normas de superior hierarquia etc.

Será *adequado* o ato que, de fato, conduzir à finalidade anunciada.

Será *necessário* o ato que, além de adequado, for também a maneira *menos gravosa* de se chegar à finalidade buscada. Caso haja outros meios também adequados, e menos gravosos, o ato de cuja validade se cogita será desproporcional por *desnecessidade*.

Finalmente, será *proporcional em sentido estrito* o ato que, além de adequado e necessário, realizar a mais equilibrada ponderação dos valores envolvidos, prestigiando, ou fazendo com que preponder, aquele que, em prevalecendo, causar menores diminuições na efetividade dos demais.”²⁸

Merece referência, nesse contexto, a doutrina de Gilmar Ferreira Mendes, que há muito nos ensina que:

“em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o *princípio da proporcionalidade*.

Essa nova orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (*Gesetzesvorbehalt*) no princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a *adequação* desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (*Geeignetheit*) e a *necessidade* de sua utilização (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*). Um juízo definitivo sobre a proporcionalidade ou razoabilidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (*proporcionalidade ou razoabilidade em sentido estrito*).

O pressuposto da *adequação* (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. O requisito da *necessidade* ou da *exigibilidade* (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. Assim, apenas o que é *adequado* pode ser *necessário*, mas o que é *necessário* não pode ser *inadequado*.”²⁹

Nenhuma dúvida pode haver de que a aplicação da pena capital, com a interdição pura e simples da atividade de uma empresa, é flagrantemente inadequada, desnecessária, e desproporcional em sentido estrito. A uma, porque não traz para a Fazenda Nacional proveito nenhum, mas, pelo contrário, torna praticamente inviável o recebimento de seus créditos, além de em nada contribuir para que se deixe de consumir o tabaco. A duas, porque prejudica seriamente um grande número de pessoas que vivem dos empregos diretos e indiretos por tal empresa oferecidos, sendo, por isso, desnecessária. A três, porque apenas favorece empresas de maior porte, dando a estas melhores condições para o domínio do mercado e aumento arbitrário de seus lucros, em flagrante afronta - repita-se - ao prescrito pelo art. 173, parágrafo 4º, da vigente Constituição Federal, fazendo-se inadequada também para prestigiar a livre concorrência, que supostamente a estaria inspirando. A quatro, finalmente, porque, mesmo que viabilizasse o recebimento de créditos pela Fazenda, seguramente existem maneiras para atingir essa finalidade que são bem menos ofensivas ao direito da consulente à livre iniciativa, e que de modo algum contrariam as garantias do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Não se deve esquecer que, como doutrina Karl Larenz, em matéria de directos fundamentais, “hay que encontrar una composición del conflicto que permita la subsistencia de cada uno de los derechos con el máximo contenido posible. Esto significa que ningún derecho tiene que retroceder más de lo que sea necesario para no recortar el del otro de un modo

²⁸ Hugo de Brito Machado Segundo, *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 140 e 141.

²⁹ Gilmar Ferreira Mendes, *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 72.

que sea no exigible”³⁰, e, no caso, o fechamento da consulente seguramente implica *retroceder más de lo que es necesario*.

Seja como for, tendo-se em vista a sede processual onde todas essas questões estão postas, devidamente ou não, o que mais importa é demonstrarmos a presença, no caso, dos requisitos para o deferimento da medida cautelar solicitada pela consulente, e isto é o que vamos fazer a seguir.

5. Requisitos para o Deferimento da Cautelar

5.1. Perigo da demora

Registre-se desde logo que o Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso reconhece haver o Ministro Joaquim Barbosa, relator do caso, concedido a medida liminar “tão somente para preservar o resultado útil do processo,” em razão do caráter capital e relativa irreversibilidade da sanção imposta à empresa. Não nega, portanto, a existência do perigo da demora. Aliás realmente incontestável, em razão do caráter capital da sanção - a interdição dos estabelecimentos da consulente. E da absoluta irreversibilidade, no âmbito do recurso extraordinário de que se cuida, dos efeitos danosos da sanção em tela, que de tão evidentes dispensam qualquer demonstração. Assevera, porém, para justificar o indeferimento da cautelar:

“Ora, suposto o *periculum in mora* pudesse ou possa estar configurado à vista da interrupção das atividades da empresa, não lhe encontro razoabilidade jurídica ao pedido, por conta da singularidade factual e normativa do caso.”

Em face da natureza da sanção imposta à consulente, data vênia, o perigo da demora na verdade não é apenas suposto. É indubitável. E nem se venha dizer que o Supremo Tribunal Federal vai decidir em breve o recurso extraordinário, de sorte que os danos serão de pouca monta. Por pouco que seja o tempo decorrido até o julgamento do recurso extraordinário ao qual diz respeito a cautelar em tela, é evidente que os prejuízos, para a autora e para terceiros, são de grande monta. E ninguém pode garantir que o julgamento do recurso extraordinário se dará em breve. Todos conhecem a enorme carga de serviços que pesa sobre a Corte Maior, que vem dando conta de sua missão graças ao esforço hercúleo de seus Eminentíssimos Membros. Daí por que o perigo da demora está, no caso de que se cuida, indiscutivelmente presente.

5.2. Aparência do bom direito

É dever de justiça registrarmos o enorme respeito que merecem de todos nós as manifestações do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso.

No presente caso, todavia, pedimos vênia para discordar de Sua Excelência, pois consideramos que está presente, sim, a aparência do bom direito da consulente, que justifica plenamente o deferimento do pretendido efeito suspensivo ao recurso extraordinário por ela interposto.

Mesmo que se admita, para argumentar, que a consulente é inadimplente contumaz de suas obrigações tributárias, é inquestionável que a pena capital a ela aplicada contraria o princípio da proporcionalidade, conforme já aqui demonstrado. E tendo em vista que as alegações da Fazenda, com base nas quais se formou a convicção dos que denegaram a cautelar pretendida, foram produzidas em sede na qual não se pode ser assegurado o contraditório, é indiscutível que houve lesão, também, às garantias do devido processo legal e da ampla defesa.

Indiscutível, portanto, a presença da aparência do bom direito, a justificar o deferimento da cautelar para que ao recurso extraordinário reste agregado o efeito suspensivo capaz

³⁰ Karl Larenz, *Derecho Justo - Fundamentos de Ética Jurídica*, tradução de Luis Díez-Picazo, Madrid: Civitas, 2001, p. 63.

de impedir que os danos decorrentes da sanção política a ela aplicada se avolumem e se façam insuportáveis.

5.3. *Perigo da demora inverso*

Pedimos vênia, também, para sustentarmos que no caso não existe nenhum perigo da demora inverso. Segundo a tese favorável à Fazenda esse perigo da demora inverso seria

“consistente na exposição dos consumidores, da sociedade em geral e, em particular, da condição objetiva da livre concorrência, ao risco da continuidade do funcionamento de empresa para tanto inabilitada”.³¹

Porventura o funcionamento dos estabelecimentos da consulente provoca alguma exposição dos consumidores de cigarros, à qual não estejam sujeitos os consumidores de cigarros de outras marcas? E seria razoável imaginar-se que os consumidores dos cigarros fabricados pela consulente deixarão de fumar porque não toleram cigarros de outras marcas e só continuarão fumando se os estabelecimentos da consulente continuarem produzindo? E qual seria o prejuízo para a sociedade, decorrente da continuidade do funcionamento dos estabelecimentos da consulente? Porventura seria a preservação dos empregos diretos e indiretos que esta oferece?

Será que o perigo da demora inverso consistiria no fato de que desde logo as concorrentes da consulente não poderão vender os seus produtos para os que se habituaram a adquirir cigarros produzidos pela consulente? E será que as empresas concorrentes da consulente têm direito à exploração desse mercado?

Não se pode admitir, por maior que seja o respeito que temos por quem a fez, a afirmação de que no caso existe perigo da demora inverso.

5.4. *O perigo do acolhimento da tese fazendária*

O acolhimento da tese fazendária, ainda que sob a reserva que o Eminente Ministro Cezar Peluso preocupou-se em expressar, criará um precedente extremamente perigoso.

A rigor, o acolhimento da tese fazendária no caso pode levar à destruição das garantias constitucionais para os contribuintes brasileiros. A referida tese nada mais é do que mais um dos artifícios do Poder para contornar os limites jurídicos. Se o Supremo Tribunal Federal admitir que o art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77 não é inconstitucional, logo tal norma estará sendo aplicada a qualquer produtor de cigarro, ainda que não se possa falar em “singularidade factual e normativa do caso”.

Ressalte-se, mais uma vez, que a norma albergada pelo art. 2º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.593/77, não faz referência a nenhuma situação peculiar para justificar o cancelamento do registro especial regulado naquele diploma legal. Reporta-se apenas ao inadimplemento de obrigações tributárias, principais ou acessórias. Assim, decidido pelo Supremo Tribunal Federal que essa norma é constitucional, nada impede a sua aplicação contra qualquer empresa fabricante de cigarros que deixe de cumprir uma obrigação tributária, seja principal ou acessória, por menos importante que seja.

Aliás, diante de precedente que vier a ser firmado pelo STF favoravelmente à sanção política de que se cuida, nada impedirá a criação de mecanismo igual para outros setores da atividade econômica. Ao governo não faltarão argumentos para justificar a necessidade de um registro especial para os produtores de alimentos, de remédios, de brinquedos, e de tudo o mais. E colocará sempre o adimplemento das obrigações tributárias como condição da manutenção desse registro especial, algo importantíssimo para manter o “equilíbrio do mercado”, a “isonomia entre contribuintes” e a “liberdade de concorrência”. Assim, terá con-

³¹ Trecho do voto do Eminente Ministro Cezar Peluso, que está na página 3 daquele voto-vista.

tornado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e destruído as garantias constitucionais do cidadão contribuinte, que ficará sujeito aos tributos nos termos que a Fazenda Pública entender que são devidos, e não apenas aos tributos devidos nos termos da lei.

6. As Respostas

Em face das considerações expendidas, respondemos as questões que nos foram formuladas, assim:

1ª) Em face dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela vigente Constituição Federal, pode a Fazenda Pública utilizar meios coercitivos indiretos, tais como a proibição do exercício de atividade lícita, para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que entende devido?

Não. Além de outras fortes razões, porque tal prática, como já afirmou o Ministro Gilmar Mendes, fere o princípio da razoabilidade.

2ª) Em face da garantia de liberdade econômica, pode a Fazenda Pública utilizar-se do tributo como instrumento para proibir o exercício de atividade lícita? E a pretexto de restringir atividade considerada nociva, embora não proibida, pode utilizar a tributação como instrumento para eliminar a concorrência e favorecer o domínio do mercado?

Não, evidentemente. Além de tudo porque isto seria contrário ao que preceitua o parágrafo 4º, do art. 173, da vigente Constituição Federal.

3ª) Pode haver efetivo controle, pelo Poder Judiciário, da atividade da Administração Tributária, sem a garantia do devido processo legal para o contribuinte que se considere por ela prejudicado?

Não. A única forma de se assegurar um efetivo controle pelo Poder Judiciário, não só da atividade da Administração Tributária, como da atividade da Administração Pública em geral, consiste em garantir, não apenas aos contribuintes mas a todos os cidadãos o devido processo legal.

4ª) No caso presente, o efeito suspensivo ao recurso extraordinário é uma forma de garantia do devido processo legal?

Sim. Nenhuma dúvida pode haver a esse respeito, mesmo que se admita como verdadeiras as afirmações feitas pela Fazenda Nacional, contra a consulente, em seus memoriais, agregar ao recurso extraordinário efeito suspensivo será uma forma de preservar em favor da consulente o direito ao devido processo legal.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

Fortaleza, 12 de junho de 2007.