Hamilton Dias de Souza: É preciso distinguir os devedores de tributos

1. Introdução
Há muito se observam práticas de agentes econômicos de cunho tributário que prejudicam o mercado. Tais práticas incluem a inadimplência intencional e sistemática de tributos, o uso abusivo de medidas judiciais (concessão e liminares em ações temerárias, sem que haja patrimônio suficiente para satisfazer o débito no futuro) e a sonegação fiscal (declarações falsas, subfaturamento, contrabando, descaminho etc.). Não raro, tais práticas estão associadas ao crime organizado, envolvendo a adulteração e a falsificação (pirataria) de produtos.

Essas práticas afetam inúmeros setores da economia, em especial aqueles onde são comercializados grandes volumes de produtos, com margens de lucro reduzidas, tendo em vista que a redução artificial de preços (devido à supressão dos tributos) possibilita abocanhar fatia de mercado que proporcione ganhos rápidos e expressivos, como ocorre, com bastante frequência, nos setores de cigarros, combustíveis e bebidas[1].

A atuação de entidades como o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (Etco) tem possibilitado a divulgação dessas práticas e a conscientização do poder público quanto a seus efeitos nefastos, não só para o erário como também para a concorrência e a economia como um todo. Há estudos que estimam a movimentação informal de bens e serviços em R$ 983 bilhões, apenas no ano de 2016[2]. Essa é a dimensão do problema, que afeta a alocação de recursos, criando uma economia subterrânea, que contribui para a atual deterioração social, política e econômica do país.

Diante disso, têm os entes públicos, especialmente os estados, procurado criar regras especiais para o controle de práticas empresariais de natureza tributária que afetem o mercado[3].

2. Sanções políticas não se confundem com sanções por ato ilícito
Há, porém, fortes resistências à aplicação de regimes especiais de fiscalização e tributação, bem como à adoção de medidas mais drásticas contra os devedores. Normalmente, alega-se que o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica vedando a utilização de qualquer meio de fiscalização e cobrança de tributos que impeça ou dificulte o exercício de atividades empresariais, com o objetivo de compelir o sujeito passivo a adimplir suas obrigações fiscais. O entendimento, refletido nas súmulas 70, 323 e 547 [4], fundamenta-se nos princípios da liberdade de iniciativa, proporcionalidade e devido processo legal[5] [6][7].

Na verdade, o que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal veda são as chamadas sanções políticas, assim entendidas “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”, razão pela qual “a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial”[8][9].

Como se verifica, o Supremo Tribunal Federal distingue entre os devedores que exercem suas atividades

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

econômicas de forma lícita e, portanto, têm a integral proteção dos princípios constitucionais espelhados nas súmulas 70, 323 e 547; e os devedores que atuam no mercado de forma ilícita, mediante o não pagamento intencional e sistemático de tributos, e que não gozam da proteção constitucional contra a adoção de instrumentos diferenciados de controle e cobrança de créditos tributários, na medida em que praticam verdadeira "macrodelinquência tributária reiterada", nas palavras do ministro Ricardo Lewandowski.

Com efeito, o Direito é concebido preponderantemente como um ordenamento coativo[10], de modo a induzir as condutas desejadas pela sociedade, "provendo atos coercitivos como sanções no caso da conduta oposta"[11]. Assim, se o ato for ilícito, as sanções estabelecidas pelo legislador serão mera consequência jurídica da realização, no plano dos fatos, da hipótese abstratamente vedada na norma. Não se poderá cogitar, portanto, de sanção política. Nessas situações, as sanções serão a resposta do Direito ao ato antijurídico praticado pelo contribuinte.

A licitude da conduta é, portanto, o critério que permite selecionar contribuintes que possam ou não estar sujeitos a restrições no desenvolvimento de suas atividades, em virtude do eventual inadimplemento de obrigações tributárias. O grau da restrição, seja total ou parcial, dependerá da instauração de processo regular para o exame de cada situação e da medida adequada para regulá-la, em conformidade com os princípios do devido processo legal e proporcionalidade.

Assim, é fundamental separar os diferentes tipos de devedor para verificar se as restrições que lhes sejam impostas em virtude do inadimplemento de obrigações tributárias caracterizam-se ou não como sanções políticas, ou se são razoáveis, em função da natureza e efeitos da conduta.

3. Tipos de devedor: eventual, reiterado e contumaz

Nesse sentido, é possível identificar três tipos de devedor: o eventual, que, por qualquer razão, deixa de recolher tributos em períodos indeterminados; o reiterado, que com frequência deixa de recolher tributos, como forma de financiar suas atividades (deixa-se de pagar tributo em vez de recorrer a empréstimos bancários para capital de giro, por exemplo), ou mesmo em virtude de condições estruturais do mercado (crise econômica), ou por pura especulação estimulada pelos sucessivos programas de parcelamento (Refis, Pert etc.); e o contumaz, que intencional e sistematicamente deixa de recolher tributos, para se locupletar e falsear a concorrência.

Os dois primeiros tipos de devedor (eventual e reiterado) atuam licitamente no mercado e devem se submeter ao procedimento normal de cobrança de dívidas (inscrição em dívida ativa, execução fiscal, arrolamento de bens, medida cautelar fiscal, protesto de CDA etc.), não podendo, em princípio, sofrer qualquer restrição à liberdade de iniciativa tendente a forçá-los a cumprir as suas obrigações. É possível, contudo, que a falta reiterada de recolhimento do tributo acabe por infligir prejuízos a terceiros, por exemplo, se os preços forem reduzidos artificialmente a ponto de dificultar a atuação de concorrentes. Nessa hipótese, o devedor reiterado poderá ser submetido a regimes especiais de fiscalização e cobrança de tributos, na estrita medida do necessário para a normalização do mercado[12], na forma do artigo 146-A da CF[13].

Absolutamente distinta é a situação do terceiro tipo de devedor (contumaz). Este atua no campo do ilícito. Trata-se de criminosos, e não de empresários, que usam abusivamente de pessoa jurídica como fachada para nunca pagarem tributos e, com isso, obter vantagem concorrencial, dentre outras. Para

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

tanto, violam diuturnamente o ordenamento, praticando inúmeros ilícitos, comumente mediante a utilização de laranjas, registro de endereços e sócios falsos, possuindo, invariavelmente, patrimônio insuficiente para satisfazer obrigações tributárias, trabalhistas etc. Devem, portanto, ser impedidos de atuar. O direito a eles não socorre, salvo as garantias processuais previstas constitucionalmente relacionadas ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório. Uma vez apurada a contumácia da conduta, esta deverá ser reprimida, de forma rigorosa e exemplar, mediante sanções jurídicas que impeçam a continuidade das atividades do agente (interdição do estabelecimento, cassação de inscrição no cadastro de contribuintes), de sorte a preservar o erário e o mercado, que tem na livre concorrência um de seus princípios fundamentais, como elo indissociável da livre-iniciativa[14]. Afinal, o que a Constituição assegura é a liberdade de iniciativa para o desenvolvimento de atividade lícita, jamais a prática de atividades de modo ilícito[15].

4. Conclusão

Em conclusão, é necessário distinguir os devedores de tributos para que se possa especificar o tratamento jurídico que lhes deva ser aplicável:

> (1) aos devedores eventuais aplicam-se integralmente as súmulas 70, 323 e 547, não sendo possível a imposição de sanções políticas como meio de cobrança de tributos;
>
> (2) aos devedores reiterados também se aplicam as súmulas do STF, sendo possível, porém, a sua flexibilização, quando a administração comprovar, observado o devido processo legal, que o inadimplemento tributário tenha afetado o mercado, de sorte a garantir a neutralidade tributária (artigo 146-A da CF); e
>
> (3) aos devedores contumazes não se aplica a proteção das súmulas, devendo o Estado estabelecer sanções jurídicas que impeçam a atuação ilícita desses agentes no mercado.

[1] Cerca de R$ 4,8 bilhões deixam de ser recolhidos anualmente no setor de combustíveis (FGV), havendo R$ 18 bilhões inscritos em dívida ativa da União relativamente ao setor de tabaco (PGFN) e R$ 1,8 bilhão inscrito em dívida ativa só no estado de São Paulo, no tocante ao setor de refrigerantes.
[2] http://www.etco.org.br/economia-subterranea
[3] Os estados do Rio Grande do Sul, Pernambuco e Bahia, entre outros, dispõem de legislação específica para coibir essas práticas. Há ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal questionando esse tipo de medida (ADI 4.854-RS).
[4] “Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”
“Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”
“Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”
[5] No RE 39.933 segundo/AL, o STF declarou a inconstitucionalidade da previsão contida em código tributário municipal que permitia a apreensão de mercadorias para pagamento de tributos. Entendeu-se que não cabe ao ente público “fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal, para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral” (Pleno – Rel. Min. Ary Franco – DJ:

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

13/04/1961).
[6] No RE 9.698/GB, o STF considerou ilícita a interdição de estabelecimentos comerciais com a finalidade de obrigar o contribuinte a pagar tributos ou multas “Não se conforma a impetrante é com a medida extravagante e arbitrária que lhe foi aplicada, ou seja, a interdição de seu estabelecimento, como pena destinada a compeli-la ao pagamento do débito. Ora, a Prefeitura do antigo Distrito Federal — hoje do Estado da Guanabara — dispõe de meio regular e adequado para a cobrança da dívida, que é o executivo fiscal. O que não é lícito, por constituir procedimento contrário à lei e ao estado de direito em que vivemos, é a drástica: – interdição das atividades da impetrante” (Pleno – Rel. Min. Henrique D’Ávila – DJ: 05/11/1962).
[7] O RE 413.782/SC assentou que a negativa do Fisco de fornecer notas fiscais pelo fato de o contribuinte possuir débitos fiscais, exigindo a utilização de notas fiscais avulsas para cada operação, “contraria (…) 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 artigo 170 da Constituição Federal”. Além disso, reafirmou-se que “o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acertamento 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” (Pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – DJ: 03/06/2005).
[8] Pleno – RE 550.769/RJ – Rel. Min. Joaquim Barbosa – DJe: 02/04/2014.
[9] Esse entendimento foi ratificado pelo STF quando da declaração da constitucionalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa (ADI 5135/DF, Rel. Min. Roberto Barroso, J. 3 e 9.11.2016).
[10] “Na teoria geral do direito contemporânea, ainda é dominante a concepção repressiva do direito. Quer a força seja considerada um meio para obter o máximo de respeito às normas (primárias) do sistema, quer seja considerada como conteúdo mesmo das normas (secundárias), a concepção dominante é certamente a que considera o direito como ordenamento coativo, estabelecendo, assim, um vínculo necessário e indissolúvel entre direito e coação. Este se traduz na importância exclusiva dada às sanções negativas: a coação é, ela própria, considerada uma sanção negativa ou, então, o meio extremo para tornar eficazes as sanções (negativas), predispostas pelo ordenamento mesmo para a conservação do próprio patrimônio normativo” (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. 1. Ed. Barueri: Manole, 2007. Tradução de Daniela Beccaria Versiani, p. 7).
[11] KELSEN, Hans, *O que é Justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*; tradução Luís Carlos Borges, – 3ª Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 286.
[12] “(…) a regra é a liberdade do exercício da atividade econômica, como corolário da livre iniciativa, na qual o Estado não deve interferir na manifestação volitiva de seus cidadãos para tanto. Todavia isso não significa que o Estado, nos casos em que se evidencie interesse da coletividade, não possa regular a atividade econômica, impondo requisitos para o seu exercício racional, atuando inclusive com poder de polícia administrativa para fazer valer e efetivar tais medidas, devendo tal dispositivo ser interpretado de forma sistemática com os demais preceitos constitucionais do direito econômico”. (FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p.65-66)
“(…) livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta (…). O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no caput do art. 170 da Constituição Federal, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social, e que pode, consequentemente, ser limitada” (SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da Atividade Econômica*

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

(princípios e fundamentos jurídicos). São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 93-94).
[13] “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”
[14] “A inadimplência tributária contumaz é uma espécie de inadimplência prolongada no tempo, muitas vezes planejada pelo contribuinte, que acaba por ter efeitos nocivos em termos de competição, não se confundindo com aquela inadimplência pontual e esporádica, fruto de dificuldades financeiras da empresa, e que em nada afeta a livre concorrência. (…) Essa espécie de conduta individual extrapola os limites da liberdade de iniciativa e da livre concorrência, e não merece ser tutelada pela ordem jurídica, pois coloca o inadimplente em situação privilegiada em relação aos seus concorrentes no mercado, já que, não onerado pela tributação, pode oferecer seu bem a um custo substancialmente inferior ou auferir lucros injustificados”. (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. 2005. 143 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2005).
[15] “Nestes casos, ante a anormalidade da conduta, a forma de combate a tal tipo de atuação, que afeta diretamente o direito à concorrência e as regras de mercado, não pode ser baseada na simples cobrança judicial, uma vez que diante do planejamento e do abuso da condição de contribuinte. As medidas que se impõem, nesse caso, são de cessação do dano, e não de tentativa de recuperação de prejuízo. Isso porque o prejuízo à concorrência lícita já foi consumado, e não pode ser recuperado em execução fiscal” (MÖLLER, Max. *Sanção política e regime especial de fiscalização*. Tese apresentada no XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado. http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-2-AUTOR-MAX-MOLLER.pdf)

Date Created
15/10/2018

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.