

1. Introdução.

Muito se tem discutido a respeito da necessidade de melhoria da cobrança da dívida ativa tributária, seja no âmbito federal, estadual ou municipal. Entretanto, anteriormente a esta questão, destaca-se também a necessidade da elaboração de políticas que impeçam a acumulação de dívida tributária por contribuintes, que acumulam débitos tributários vultosos de difícil recuperação.

Some-se a tal preocupação o fato de que tais práticas, por muitas vezes, são deliberadas, utilizando-se da inadimplência para o planejamento tributário. Esse processo, além de gerar danos ao Fisco de difícil recuperação, uma vez que acompanhados de estratégia de proteção patrimonial; acabam por utilizar a inadimplência como diferencial de concorrência dos produtos da empresa.

No caso dos Estados, tais práticas são ainda mais danosas porquanto tem por objeto o ICMS, imposto geralmente cobrado do consumidor final, permitindo o enriquecimento ilícito por parte das empresas que utilizam a inadimplência sistemática como estratégia. Ainda que não se trate de caso de sonegação clássica, seu objetivo e lesividade ao erário são praticamente o mesmo da sonegação ilícita.

As medidas dos Fiscos para coibir tal tipo de prática – cada vez mais crescente nas relações empresariais – por muitas vezes tem sido freadas por decisões judiciais que acolhem a tese da sanção política, forjada nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal. Tal posicionamento tem impedido sistematicamente a utilização dos chamados regimes especiais de fiscalização como forma de prevenção de danos tributários planejados por devedores chamados “contumazes”. Entretanto, apelos para a cessação de tais práticas e adoção de medidas pelos Fiscos tem partido, inclusive, de entidades empresariais, preocupadas com a manutenção da concorrência leal, ao fundamento de que a inadimplência não pode servir como diferencial concorrencial positivo.

Será preocupação deste estudo, portanto, verificar a atualidade da tese da sanção política, bem como da constitucionalidade dos regimes especiais de fiscalização diante dos fortes argumentos relativos à necessidade de proteção à concorrência e toda a ordem constitucional protetiva do direito de empresa e do crédito tributário.

Analisaremos a forma como forjadas as Súmulas, dentro de seu contexto histórico e fático, confrontando-as com as relações atuais e as práticas que se visa proteger. Outrossim, passaremos pela fundamentação utilizada pelo Supremo Tribunal Federal desde então, a fim de verificar a evolução dos argumentos que sustentam a tese da sanção política, bem como os novos parâmetros conferidos recentemente no exame da Ação Cautelar n. 1671/2010 e do Recurso Extraordinário n. 550.769, os quais

parecem constituir típico caso de overruling, atualizando o entendimento de nossa Corte constitucional à realidade tributária e concorrencial do país.

Isso revela um pouco da questão relativa à tese da sanção política em relação à concorrência. Busca-se impingir um toque tão liberal ao trato da matéria, mas que não encontra abrigo no próprio âmbito privado. A violação às normas concorrenciais mínimas através do uso do tributo, faz com que o Estado seja chamado a intervir. Não mais como poder de tributar, mas como dever de intervenção.

Mas antes de chegar exatamente a esse ponto, convém examinar algumas premissas que parecem necessárias, no que se refere à tese da “sanção política”.

A sanção política na jurisprudência do STF

A tese da “sanção política” surge a partir de uma série de decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de repelir atuações do fisco que buscassem a imposição de meios coercitivos outros - que não os ordinários de cobrança - para forçar o pagamento de tributos através de ações que dificultem a atividade da empresa.

O termo, diga-se, é um tanto pejorativo e de difícil contextualização, porquanto não reflete a tomada de atitude ligada a qualquer ação política ou mesmo discricionária. Observa-se que busca trazer uma ideia de arbitrariedade.

A denominação é oriunda de alguns precedentes julgados em 1961, 1962 e 1967 (RE n. 39.933/AL, RMS n. 9698/Guanabara e RE n.s 60.664/RJ 64.054/SP), os quais serviram de leading case para edição das Súmulas 70, 323 e 457, do Supremo Tribunal Federal.¹

São precedentes, portanto, fundados na Constituição de 1946 e 1967, sendo que, da análise dos casos, verifica-se que impediam o exercício do próprio direito do contribuinte à discussão do débito, uma vez que a sanção vinha antes da própria possibilidade de discussão judicial.

No caso do RE 60.664-RJ, que deu origem à Súmula 547, o Coletor Federal da Barra Mansa impedia “o impetrante de transacionar com repartições públicas do país” enquanto não pagasse o imposto atrasado que, diga-se, estava em discussão judicial.

O mesmo ocorre com o Recurso em MS 9698, que deu origem à Súmula 323, onde houve a cobrança administrativa - com ameaça de fechamento do estabelecimento - sem possibilitar ao contribuinte sequer a discussão judicial sobre o tributo sobre o qual tinha sérias divergências quanto à base de cálculo aplicada.

Assim, em tais casos o termo “político” expressa uma ação arbitrária por parte do Fisco, porquanto reveste o processo de cobrança de instrumental que acaba restringindo o exercício da atividade econômica e, principalmente, impedindo a discussão, pelo contribuinte, do tributo que lhe era imputado. Em todos

¹ [SÚMULA Nº 70](#): É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS.

[SÚMULA Nº 323](#): É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

[SÚMULA Nº 547](#): NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.

esses casos as sanções tinham por característica:

buscar o pagamento do tributo, mesmo antes do uso da execução fiscal; impedindo até mesmo a discussão do montante cobrado;

tratavam de sanções aplicáveis a qualquer contribuinte, não importando se o atraso era reiterado ou eventual.

Faz-se esse destaque exatamente para destacar o quão distinta era a realidade da época em que forjado o conceito da prática atual – seja considerando as ações do Fisco, seja o ordenamento jurídico, seja a realidade de mercado (concorrencial).

Outrossim, verifica-se que a relação de inadimplência é tratada apenas pelo enfoque bilateral da relação tributária entre Fisco e contribuinte. Uma vez que o descumprimento poderia ser de qualquer obrigação, praticamente todos os contribuintes poderiam estar incursos na sanção, não advindo dessa, necessariamente, uma vantagem que afetasse a concorrência.

Outro marco na questão relativa à sanção política é o RE 115.452-7, de São Paulo, o qual faz a transição entre a constituição de 1967 e a constituição de 1988, porquanto o recurso extraordinário é julgado em abril de 1988 e os Embargos de Divergência em 1989.

Neste caso, diversamente daqueles analisados nas Súmulas, a medida impingida pelo Fisco tratava apenas de contribuintes que tivessem um débito acumulado desproporcional, antecipando-lhes o prazo de recolhimento do ICM (à época).

No caso, o Min. Relator limitou-se a afirmar que as “sanções cominadas ao contribuinte, carecem de respaldo constitucional, particularmente à vista da inaceitável margem de arbítrio reservada aos agentes do Fisco.” Como razões, transcreve o RE 106.759, onde reconhecido o arbítrio fiscal por falta de previsão legal das sanções, o que não era o caso dos autos.

Tal fundamentação ensejou a oposição de Embargos de Declaração e, posteriormente, Embargos de Divergência, nos quais restou assentado que a imposição de regime especial de fiscalização – assim entendida a ação que visa o estabelecimento de condições diferenciadas restritivas aos contribuintes que não cumprem regularmente com o recolhimento do tributo - “viola a garantia constitucional da liberdade de trabalho”, constituindo “meio indireto de cobrança de tributo.”

Chama atenção nesse julgado, como em muitos outros que o sucedem, que não são consideradas e analisadas as medidas adotadas. A lesão à “garantia constitucional da liberdade do trabalho” não vem especificada em nenhum momento sobre como seria violada tal liberdade ou de que forma inviabilizaria a empresa.

Aliás, essa vem a ser uma característica dos julgados posteriores às súmulas, onde há muito pouca fundamentação ou discussão. Os acórdãos caracterizam-se pela brevidade e a remissão às Súmulas, muito embora o tema não tenha sido discutido de forma exauriente e adequada após a Constituição Federal de 1988 e toda a nova ordem que instaura, principalmente no que se refere à proteção à ordem tributária e à concorrência.

Os acórdãos do período tratam todos os casos como integrantes de uma “pauta geral”, sem contextualização dos casos e a análise efetiva das medidas empreendidas pelos Fiscos, utilizando máximas como: “regime especial fere o direito à liberdade de empresa.” Os verbetes são tratados como premissas invioláveis, não importando os fatos a que se reparam. Todos, diga-se, muito distintos ao das Súmulas. Conforme sintetiza Moisés Paulo de Souza Leão: “Trata como se todos os regimes especiais de fiscalização fossem iguais, sem nenhuma preocupação com o caso concreto, com as medidas efetivamente aplicadas em cada situação.”²

Esse tipo de abordagem, sem contextualização do precedente invocado, consiste em fenômeno até comum nos processos hermenêuticos pátrios, o que preferimos denominar “jurisprudência de ementa”, onde apenas é considerado o conteúdo da ementa, como se esta fosse uma pauta predefinida, dissociada do caso em foi forjada. No caso dos regimes especiais de fiscalização, não se considera o caso que lhe deu causa, as condições fáticas envolvidas, a medida limitadora de direito, que nada tem em comum com a dos precedentes.

Em contrapartida, uma característica interessante nesses casos: praticamente todos os precedentes tiveram a legalidade e a constitucionalidade confirmada nos Tribunais de origem.

Noutra linha, destaca-se nos julgados a afirmação sobre a possibilidade de limitação de direitos fundamentais, inclusive o da liberdade de exercício da atividade econômica. Entretanto, em nenhum deles explicita-se ou exemplifica-se de que forma esta poderia ocorrer licitamente na seara tributária, limitando-se a afastar a possibilidade de regime especial.

Em um segundo momento, é comum aos posicionamentos contrários aos Regimes Especiais de Fiscalização – este sempre reproduzido nos posicionamentos mais atualizados - que não pode o Poder Público agregar outro meio de cobrança aos meios já disponíveis. Não seria justificado restringir atividade econômica lícita quando dispõe da execução fiscal e da cautelar fiscal, bem como do grande aparato jurídico de cobrança da dívida ativa, inclusive em relação à possibilidade do fisco poder constituir o próprio crédito.

Essa afirmativa, diga-se, esbarra na realidade da cobrança judicial da dívida ativa no Brasil. Esta, inclusive, já foi objeto de várias pesquisas específicas, mas que partem de diferentes formas de cálculo para aferir a efetividade da cobrança, o que acaba inviabilizando um dado mais concreto. É digna de destaque a pesquisa realizada pelo IPEA, a qual traz alguns dados interessantes sobre o perfil e efetividade de cobrança da dívida ativa da União.³

Verifica-se, por exemplo, que apenas 60% das execuções fiscais conseguem completar a etapa de

² LEÃO, Moisés Paulo de Souza. O Regime Especial de Fiscalização no Direito Brasileiro, monografia, Belo Horizonte, 2007, consulta em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_LeaoMP_1.pdf

³ Através de acordo de cooperação técnica entre o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), assinado em 2008, o Ipea divulgou em 2011, o *Comunicado do Ipea nº 83 – Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*. O estudo inédito apontou que um processo de execução fiscal (cobrança financeira) na Justiça Federal leva em média 2.989 dias para ser julgado, isto é, oito anos, dois meses e nove dias. E se ocorresse todas as etapas da execução fiscal, o tempo ainda seria maior: 5671 dias, quase 16 anos. http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7872

citação, muito embora a cobrança federal tenha a disposição uma série muito maior de dados cadastrais. Há penhora em apenas 15% dos casos e leilão desses bens em apenas 2,6% desses casos. A dívida ativa federal, entretanto, consegue um índice de cerca de 30% de recuperação em razão dos conhecidos e generosos programas de parcelamento concedidos pelos órgãos federais.

Outra pesquisa, conduzida pelo CNJ, demonstra que a dívida ativa em geral sofre um índice de represamento – processos novos e extinção de antigos pelo pagamento – de cerca de 90%, de modo que geralmente a cobrança dos Estados, considerando seus passivos tributários, atinge em média 4%.⁴

Entretanto, ao colocar tais números, temos apenas um diagnóstico geral da execução fiscal. Quando tratamos com devedores contumazes – que utilizam a inadimplência de forma planejada – devemos considerar que também há uma preparação para a frustração de futura cobrança judicial, sendo que nestes casos o dano fiscal muito provavelmente não será recuperado pela cobrança judicial pela existência de estrutura preparada para a inadimplência.

O novo modelo constitucional

Por fim, verifica-se que diante de novo ordenamento constitucional temos, dentro do processo de interpretação da constitucionalidade de medidas restritivas visando coibir a inadimplência sistemática, uma série de princípios envolvidos, tais como os reguladores da ordem econômica, onde houve notável avanço. Ao mesmo tempo em que evoluem os direitos individuais, evoluem uma série de direitos coletivos que demandam uma maior atividade estatal, custeadas na forma de tributos, e que destacam a prioridade da ordem tributária para alcance dos fins sociais constitucionalmente definidos.

Assim, em condições temporais, fáticas e jurídicas extremamente distintas da época em que editadas as Súmulas, não parece mais haver margem ao intérprete para uma interpretação dissociada da proteção da concorrência ou da ordem tributária. Foi isso que ocorreu, por exemplo, no RE n. 60.664, que dá origem à Súmula 547, onde o relator afirmou que: “Inclino-me, inspirado na Súmula n. 70, pela solução mais liberal, em louvor ao princípio da liberdade de profissão, de ordem constitucional, tanto mais quanto, no caso, trata-se de débito sub-judice.”

Nessa linha, deve-se ter sempre consciência de que a constituição é uma só, compromissando o ordenamento jurídico como uma ordem coerente vinculada ao cumprimento de objetivos ali determinados. Não permite, portanto, que se tenha uma interpretação constitucional praticamente comunista ao enfrentar os direitos sociais, conferindo tratamentos impossíveis de serem estendidos a todos os demais cidadãos e, de outro lado, adotar uma postura ultraliberal no trato com a cobrança tributária, também constitucionalmente protegida. Ainda que o julgador possa ter uma formação e pensamento altamente liberal, é de se perguntar: o ordenamento constitucional permite tal opção? Há margem para uma

⁴ No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, em relação aos executivos fiscais em curso, considerados como viáveis, quais sejam aqueles que tramitam há menos de 10 anos, considerando o último processo judicializado do contribuinte, a meta de cobrança para 2013, considerando todo o Estado, é de 3,22% do estoque, conforme dados do Grupo Gestor do Crédito Tributário.

interpretação liberal em matéria de deveres constitucionais na atual constituição?

Por fim, verifica-se ser ponto comum nestes julgados a invocação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade como impedimento para a adoção de medidas restritivas de direitos aliada a cobrança da dívida ativa em casos de inadimplência contumaz. Entretanto, conforme se verifica na análise dos julgados referentes aos regimes especiais de fiscalização, por regra os casos são tratados como “pautas genéricas”, como se todas as medidas fossem idênticas e os meios de limitação adotados os mesmos – o que não é verdade. Pior, sequer são mencionados e analisados nos acórdão. Assim, como conceber a proporcionalidade e a razoabilidade se as medidas não são sequer confrontadas com outras? Ou, de outro lado, como analisar razoabilidade e proporcionalidade se sequer é analisado o dano causado pela inadimplência naquele caso específico?

Isso apenas reforça o entendimento de que, da forma como vem sendo aplicada, a proporcionalidade e a razoabilidade nos tribunais pátrios – salvo raríssimas exceções – esta nada tem a ver com a medida proposta por ALEXY⁵ para solução de casos difíceis de confronto entre normas constitucionais. Da forma em que adotada nesses casos, pode-se dizer que razoabilidade judicial assemelha-se ao que outrora foi a discricionariedade administrativa: insindicável e inacessível, pois não necessita de justificativa ou parâmetros.⁶

O novo posicionamento do STF - AC 1657 (2009) e RE 550.769 (2013)

A sedimentação do entendimento relativo aos regimes especiais de fiscalização e à tese da sanção política sofreu recentemente um abalo a partir de dois julgamentos recentes do Supremo Tribunal Federal envolvendo a mesma empresa e o mesmo regime de fiscalização – um em 2009, na ação cautelar n. 1657 e outro do Recurso Extraordinário n. 550.769, em 2013.

A matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal consiste no questionamento da constitucionalidade da previsão do art. 2º do Decreto n. 1.593/77, que prevê a possibilidade de cassação do registro especial de funcionamento de empresa de fumo em caso de inadimplemento de tributo, ou seja, quando não possuir regularidade fiscal.

Aqui estamos diante de um caso especial, porquanto o regime tabagista já é, por natureza, um regime tributário especial; caracterizado por uma sobretaxação do produto, exatamente para compensar a existência dessa atividade tolerada. Entretanto, no julgamento do caso emergem posicionamentos que dissonam das antigas Súmulas, bem como as discussões travadas em ambos os julgados foram amplas e trouxeram referências interpretativas claras para a análise de outros casos, de certa forma superando as

⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. On the Structure of Legal Principles. Trad.. p. 294 e 297. In **Ratio Juris**. V. 13. No. 3. Setembro, 2000

_____. Balancing, constitutional review, and representantion. p. 572/573. In **I-CON**. v.3. Number 4. Oxford University Press and New York University Scholl of Law, 2005.

⁶ Talvez o ápice da falta de critério na aplicação do princípio da razoabilidade está no julgamento sobre a constitucionalidade da EC 62/2009, que trata dos precatórios, onde o Supremo Tribunal Federal, no julgamento das ADIns 4357 e 4425, acabou por julgar parcialmente inconstitucionais dispositivos de Emenda Constitucional, com base na razoabilidade; afirmando carecer de razoabilidade disposições do próprio Poder Constituinte derivado. Mais grave, julgou inconstitucional por falta de razoabilidade e, após, suspendeu a execução do julgado porquanto compreendeu que a solução adotada pela Corte Constitucional não aproveitava a ninguém, tornando o texto pior que o original.

tradicionais súmulas relativas à sanção política.

Pode-se dizer que os referidos precedentes constituem referência de como deve ser aplicado o overruling, ou seja, a mudança de entendimento de um tribunal sobre matéria relevante. No caso, o posicionamento anterior é claramente destacado, assim como seus fundamentos, os quais vão sendo afastados em relação ao caso concreto porquanto demonstrada os motivos pelos quais se impõe a mudança de orientação. Outrossim, todas as teses contrárias estão claramente defendidas nos votos vencidos, os quais foram debatidos e confrontados com os argumentos que orientam o novo posicionamento.

Um dos grandes pontos agregados à discussão é a inclusão da necessidade de proteção à concorrência, e toda a proteção constitucional que a envolve.

A inclusão dessa nova discussão – relativa à concorrência - parece constituir a grande novidade a ser extraída destes julgados, agregando nova argumentação à apreciação dos regimes especiais de fiscalização. Outro ponto de destaque é a questão relativa ao abuso do direito à liberdade de empresa, caracterizado nos casos de inadimplência voluntária – como estratégia empresarial – a qual enfraqueceria sua proteção constitucional e autorizaria a utilização do regime especial.

Conforme se verifica dos julgados, o abuso do direito de empresa, através da criação voluntária e planejada da situação de inadimplência autorizaria a utilização do regime especial, uma vez que este estaria sendo utilizado para fazer cessar uma situação de desequilíbrio concorrencial provocado pela empresa.

Conforme afirmou o Min. Lewandowski, em seu voto no RE n. 750.669: “Em que pese a orientação desta corte a respeito da sanção política, tal entendimento não contempla o descumprimento reiterado de obrigação tributária.”⁷

Na mesma linha foi estabelecido o posicionamento do Min. Joaquim Barbosa em seu voto: “Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática da atividade econômica objetiva combater estruturas empresariais que tem na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial.”

Nesse caso, é a utilização do tributo como margem de vantagem concorrencial é que caracteriza a violação das normas concorrenciais, sendo dever do Fisco a atuação, sob pena de desequilíbrio das condições de mercado.

O diagnóstico da inadimplência planejada

O abuso do direito de empresa e a utilização da inadimplência como forma de violação das normas de livre concorrência e livre mercado não são tão difíceis de detectar e comprovar como possa parecer. Basta observar o comportamento do contribuinte e confrontá-lo com as condições de mercado do período.

⁷ Trecho extraído de gravação do julgado, uma vez que na data da elaboração deste artigo ainda não havia acórdão publicado. Fonte: http://www.radiojustica.jus.br_arquivo_radioBancoAudio_multimedia_2013_mai_22_05_13_-_RE_550.769

Analisando as causas da inadimplência dos tributos, verifica-se que podem ser várias. Entretanto, também estão sujeitos a algumas classificações importantes, tais como a inadimplência ordinária e a planejada. O caso mais comum, a inadimplência ordinária, pode possuir várias causas:

- dificuldades financeiras eventuais;
- má-gestão;
- concorrência;
- crise econômica.

Estes são problemas corriqueiros que podem estar presentes na vida de qualquer empresa contribuinte, que demandariam formas ordinárias de cobrança e de recuperação deste passivo. Pode ser desde um parcelamento em condições mais elásticas ou mesmo uma cobrança executiva comum, com o comprometimento de parte do patrimônio da empresa em razão do insucesso empresarial.

Entretanto, ao lado desta forma de inadimplência é possível detectar outro caso recorrente de inadimplência, independente de fatores externos ou involuntários, mas realizada de forma planejada, como estratégia de mercado. Este modo gera um desequilíbrio concorrencial claro, porquanto não considera o tributo no preço, ou agrega um lucro desproporcional e injustificado. Nesses casos de inadimplência planejada caracterizam-se as seguintes práticas:

- apropriação indevida;
- fraude ao Fisco e à sociedade.

No caso do Rio Grande do Sul, por exemplo, a inadimplência planejada constitui um percentual muito reduzido se comparado ao percentual de devedores de tributos no Estado. Entretanto, este pequeno grupo é responsável por grande parte do passivo tributário estadual.

Num universo de 60 mil contribuintes, apenas 930 podem ser classificados como devedores contumazes, o que representa algo em torno de 1,5% do total de contribuintes. Esse pequeno grupo, entretanto, é responsável por 45% do passivo tributário estadual. Outrossim, essa desproporção ocorre também se examinada o próprio microgrupo de contumazes. Destes 930 contumazes, apenas os 20 maiores devedores são responsáveis por quase metade dos débitos de contumazes.⁸

Tais números revelam uma tamanha desproporcionalidade na acumulação de débitos que demonstra a facilidade de isolar este grupo que pratica a inadimplência planejada do universo de contribuintes. Este, diga-se, é exatamente o pressuposto autorizador do uso do regime especial de fiscalização na visão do Supremo Tribunal Federal. Conforme destacado no RE 550.769, a inadimplência planejada constitui uma situação anormal! O Min. Lewandowski, em seu voto refere-se a “macrodelinquência tributária reiterada”.

⁸ Dados percentuais retirados de números da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. No caso, existem no Rio Grande do Sul cerca de 60 mil estabelecimentos cadastrados, os quais geram 24 mil débitos por mês. Destes, cerca de 20 mil estabelecimentos possuem saldo devedor, alguns com mais de um vencimento/débito, dos quais cerca de 4 mil inadimplidos. Nesta inadimplência temos incluídos perto de 900 estabelecimentos contumazes, que representam cerca de metade da inadimplência em termos de valor. A inadimplência dos contumazes, em números brutos, apurada em JANEIRO/2012 para o ano de 2011, alcançou 297 milhões de reais, enquanto toda a inadimplência dos demais contribuintes alcançou, no mesmo período, 339 milhões, o que represente aproximadamente 46% do total. A grande diferença é que, dos débitos oriundos dos não contumazes, o índice de recuperação é muito alto, enquanto o débito gerado pelos contumazes o êxito na cobrança é próximo a zero.

Conforme afirma, fechada uma empresa, logo outra ocupa seu lugar, não constituindo o exercício regular de atividade empresarial.

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.

Diante de tais situações, diga-se, a limitação de direitos é muito mais relacionada ao poder de polícia econômica do que propriamente à atividade de financiamento estatal. Isso porquanto não se pode permitir que a prática abusiva aniquile a prática regular, o que seria extremamente danoso. Como o mercado não possui muitas vezes poder de intervenção sobre a empresa, cabe ao poder público fazê-lo. Conforme bem sintetiza Moisés Paulo de Souza Leão: “...o Estado é convocado a exercer, a par da tradicional posição de amparo aos direitos individuais, o papel de prestador de serviços e de fiscal de abusos do poder econômico”.⁹

A prevenção, diga-se, é inerente ao exercício do poder de polícia. Não se concebe, por óbvio, a tutela ambiental ou sanitária apenas na forma de multas, sem a repressão visando fazer cessar os atos lesivos. Só se justifica a utilização de poder de polícia nos casos em que iminente a necessidade de proteção preventiva de determinado bem jurídico, quando não mais efetiva a simples proteção através de penalidades.

Humberto Ávila prefere chamar de “norma ordenatória”, porquanto visa ordenar um conflito entre várias liberdades, de forma que possam coexistir sem que uma inviabilize a outra.¹⁰

De qualquer forma, parece haver a percepção clara de que o dano fiscal – principalmente o planejado – possui direta repercussão na ordem econômica, uma vez que pode servir como diferencial de preço e, por consequência, afetando a livre concorrência. Nesse ponto, deve ser destacado que quanto maior a carga tributária incidente sobre determinado setor, maior a potencialidade de dano pela inadimplência planejada e maior a possibilidade de ser afetada a concorrência. É o que ocorre, diga-se, com os casos recentemente analisados pelo Supremo Tribunal Federal, onde havia uma tributação elevadíssima que justificava a permissividade de um produto lesivo à saúde, tal como o cigarro.

Voltando à análise dos precedentes e as premissas fixadas pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se dizer que há necessidade de uma utilização da inadimplência de forma reiterada, a fim de caracterizar a ilicitude ou abuso de direito de empresa. Seria, portanto, o “descumprimento injustificado” da obrigação tributária, que justificaria a intervenção estatal através da prevenção ou cessação do dano, utilizando-se dos regimes especiais de fiscalização.

9 LEÃO, Moisés Paulo de Souza, op. cit.

10 ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. Princípios e limites da Tributação 2. Coord. Roberto Ferraz, Ed. Quartier Latin: São Paulo, 2009, Fls. 429-440.

Outrossim, ademais do descumprimento injustificado, verifica-se também a exigência de outro requisito à utilização do regime especial de fiscalização, qual seja a proporção e razoabilidade da medida restritiva à finalidade buscada. O uso da proporcionalidade e razoabilidade das medidas impostas foram objeto de intenso debate no julgamento da AC 1.667, porquanto a medida legalmente prevista era a de cassação da licença especial de funcionamento, o que implica no encerramento das atividades da empresa.

Deve ser observado que a medida então discutida, cancelamento da licença especial da empresa, estava sendo discutida em ação cautelar, quando pendente de julgamento o Recurso Extraordinário n. 750.669; o que veio a ocorrer apenas quatro anos mais tarde. Tal ponto foi objeto de grandes debates, vencendo a argumentação no sentido de que o retardamento da aplicação da medida, de outro lado, possibilitaria à empresa, que já acumulava vultoso passivo fiscal, agravar ainda mais tal passivo e, principalmente, continuar a prejudicar os demais agentes do setor que cumpriam suas obrigações legais e tributárias. Conforme sintetizado pelo Min. Joaquim Barbosa, de certa forma afastando a presunção de inconstitucionalidade que caracterizaram qualquer matéria envolvendo a restrição de direitos, muitas vezes sequer analisando as medidas impostas: “Para ser tida como inconstitucional a restrição à atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável.”

Assim, resta definida a necessidade de um exame detalhado das medidas limitadoras de direitos a fim de efetivamente aferir se relacionadas à finalidade de coibir a prática abusiva. Outrossim, para tal tarefa faz-se necessário um exame detalhado da própria prática abusiva, permitindo que se verifique a adequação ou não das medidas restritivas. No caso, por exemplo, de abuso da utilização do prazo de recolhimento do imposto informado, permitindo a acumulação de grande passivo, a antecipação do prazo e a impossibilidade do creditamento pelo adquirente, a nosso sentir, mostram-se adequadas à finalidade.

Mais importante, altera-se a lógica de julgados anteriores de tratar todas as limitações como se fossem as mesmas. Exige-se, nessa linha, que as limitações estejam relacionadas com a cessação do abuso, ilicitude ou risco concorrencial: no caso a inadimplência planejada e injustificada.

É evidente que, em todos esses casos, haverá o interesse arrecadatório envolvido – direta ou indiretamente, porquanto é a exigência do tributo o próprio meio de fazer cessar a concorrência desleal. Isso porquanto a relação tributária – como cada vez mais evidente – não é apenas bilateral – uma vez que envolve sempre um conteúdo econômico final, influenciando na concorrência.

Essa, como tantas outras relações, não pode ter sua análise simplesmente condicionada ao silogismo, a um modelo idealizado de mercado ou de ordenamento jurídico, ou a uma visão que não atende e corresponda com as leis de mercado.

O novo entendimento do Supremo Tribunal Federal, ampliando e qualificando a discussão sobre a matéria acaba por atentar para algo de grande importância para as relações empresariais e tributárias.

Tal entendimento coloca em evidência o fato de que a inadimplência pode ser utilizada como diferencial de concorrência e, nestes casos, o problema não é exclusivo do Fisco e sua função arrecadatória.

Envolve todo o mercado, uma vez que não se pode admitir que a questão tributária sirva de diferencial mercadológico de uma empresa em relação à outra.

Não seria admissível, diga-se, dentro de um regime ordinário de operação de empresas; apenas sendo agravado nos casos de inadimplência reiterada, com a constituição deliberada do passivo tributária, que permite que empresas sólidas, ao invés de possuírem um diferencial positivo, acabam sofrendo uma concorrência desleal de empresas constituídas com a finalidade específica de acumular dívidas antes da dissolução. Sofrem, não apenas com a perda do mercado, mas, ao fim e ao cabo, com a repactuação social do passivo tributário gerado, que retorna na forma de novos tributos.

O novo posicionamento do STF devolve um pouco de “realidade” ao trato da matéria, afastando um “pseudoliberalismo” que apenas permitia um regime altamente predatório de competição.

Destaca, ainda, a multilateralidade da relação tributária e da grande atenção que devem ter tanto o Fisco como os operadores do direito, de modo a que a análise individual dos processos não seja motivo diferenciador de uma empresa em relação às demais. Demonstra a dificuldade de lidarmos com a ótica tradicional dos processos, que envolvem situações individuais, confrontando os efeitos que a decisão pode produzir no âmbito econômico e social. Este, aliás, um dos grandes desafios atuais do mundo jurídico: o de mensurar os efeitos das decisões judiciais, para que estas não fiquem apenas no âmbito do silogismo puro, produzindo decisões desconformes à realidade social, quando são muito mais geradoras de conflitos do que instrumentos de paz social.

Conclusões:

A tese da sanção política é forjada no Supremo Tribunal Federal a partir das Súmulas 70, 323 e 547;

Com tais súmulas visou o Supremo Tribunal Federal firmar posicionamento no sentido de impedir arbitrariedades cometidas pelo Fisco, limitando direitos de empresas como forma paralela de cobrança da dívida tributária;

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal passou muito tempo sem ser atualizado à luz da alteração dos chamados Regimes Especiais de Fiscalização e das novas situações de inadimplência que passaram a ser mais comuns nas relações tributárias;

Com o surgimento e a proliferação da inadimplência planejada, as Administrações Tributárias tiveram que lançar mão novamente dos Regimes Especiais de Fiscalização como forma de proteção do crédito tributário e do regime de concorrência;

Mais do que ações de cobrança, a fiscalização diferenciada nos casos de inadimplência planejada e contumaz, mostrou-se como necessária forma de intervenção do Estado no domínio econômico, visando restabelecer condições de concorrência para empresas que cumprem suas obrigações fiscais;

Destaca-se, nessa linha, a pluralidade de partes envolvidas nas relações tributárias, sua importância para o exercício da livre concorrência e a necessidade de intervenção estatal na prevenção da utilização da inadimplência como diferencial de mercado;

Após longo período sem alteração ou discussão significativa, o Supremo Tribunal Federal finalmente atualizou seu entendimento sobre a sanção política e os regimes especiais de fiscalização, considerando expressamente o abuso do direito de empresa, a proteção à concorrência e a inadmissibilidade da inadimplência sistemática planejada;

O novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria – proferido na AC. n. 1667 (2009) e RE n. 750.669 (2013), provavelmente passa a ditar novos requisitos para a utilização do regime especial de fiscalização;

A partir do novo entendimento, estes somente seriam admitidos quando diante de inadimplência injustificada, assim entendida a inadimplência reiterada, que não esteja justificada por causa ordinária de não pagamento, onde esta sirva como diferencial de concorrência do contribuinte inadimplente. Outrossim, as medidas adotadas pelo Fisco devem ter relação direta com a cessação da inadimplência, bem como observar a razoabilidade e proporcionalidade;

O novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal não deixa de manter a proibição à sanção política, entendendo-se esta como a arbitrariedade de utilizar meios paralelos com finalidade exclusiva de cobrança do tributo, tal como se evidencia nos casos em que construído tal entendimento. Entretanto, é dever do Estado impedir que inadimplência seja utilizada como estratégia de mercado, de modo a possibilitar que o contribuinte inadimplente utilize-se da carga tributária como diferencial de concorrência contra os demais contribuintes.

Bibliografia

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. On the Structure of Legal Principles. Trad.. p. 294 e 297. In Ratio Juris. V. 13. No. 3. Setembro, 2000

_____. Balancing, constitutional review, and representantion. p. 572/573. In I-CON. v.3. Number 4. Oxford University Press and New York University Scholl of Law, 2005.

ÁVILA, Humberto. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. Princípios e limites da Tributação 2. Coord. Roberto Ferraz, Ed. Quartier Latin: São Paulo, 2009, Fls. 429-440.

LEÃO, Moisés Paulo de Souza. O Regime Especial de Fiscalização no Direito Brasileiro, monografia, Belo Horizonte, 2007, consulta em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_LeaoMP_1.pdf