

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE POLÍTICAS PÚBLICAS E GOVERNO

ACHILLES LINHARES DE CAMPOS FRIAS

**O PROBLEMA DO DEVEDOR CONTUMAZ:
IDENTIFICAÇÃO E POLÍTICA PÚBLICA PARA COMBATER**

BRASÍLIA

2021

ACHILLES LINHARES DE CAMPOS FRIAS

**O PROBLEMA DO DEVEDOR CONTUMAZ:
IDENTIFICAÇÃO E POLÍTICA PÚBLICA PARA COMBATER**

Dissertação apresentada à Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas para obtenção do título de mestre em Políticas Públicas e Governo.

Orientador: Prof. Dr. Benjamin Miranda Tabak

BRASÍLIA

2021

Frias, Achilles Linhares de Campos.

O problema do devedor contumaz : identificação e política pública para combater / Achilles Linhares de Campos Frias. - 2021.

88 f.

Orientador: Benjamin Miranda Tabak.

Dissertação (mestrado MPPG) – Fundação Getulio Vargas, Escola de Políticas Públicas e Governo.

1. Contribuintes (Direito tributário). 2. Devedores e credores. 3. Sonegação fiscal. 4. Obrigação tributária. 5. Projetos de lei - Brasil. I. Tabak, Benjamin Miranda. II. Dissertação (mestrado MPPG) – Escola de Políticas Públicas e Governo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 336.2.04

ACHILLES LINHARES DE CAMPOS FRIAS

**O PROBLEMA DO DEVEDOR CONTUMAZ:
IDENTIFICAÇÃO E POLÍTICA PÚBLICA PARA COMBATER**

Dissertação apresentada à Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas para obtenção do título de mestre em Políticas Públicas e Governo.

Aprovada em 10/06/2021.

Benjamin Miranda Tabak

Escola de Políticas Públicas e Governo

Liziane Angelotti Meira

Escola de Políticas Públicas e Governo

Tito Moreira

Universidade Católica de Brasília

DEDICATÓRIA

À minha avó Izabel (*in memoriam*), à minha mãe Vera, à minha esposa Bibiana e aos meus filhos Olívia e Achilles.

AGRADECIMENTOS

À Escola de Políticas e Governo da Fundação Getúlio Vargas, na pessoa de seu Diretor, Professor Edson Kondo, pela oportunidade e incentivo.

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na pessoa de minha Colega Iêda Cagni, pela notícia do curso e estímulo à participação no mesmo.

Ao Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, na pessoa de cada filiado, por possibilitar a vivência na discussão dos temas abordados.

Ao meu Orientador, Professor Benjamin Miranda Tabak, acadêmico brilhante e impressionantemente vocacionado, pelas ideias e paciência.

Ao corpo da Escola de Políticas Públicas e Governo, nas pessoas das senhoras Débora Sena da Silva e Júlia Rios, pela gentileza e organização.

Aos Colegas de Turma, verdadeiros amigos, por toda ajuda e solidariedade, ao permitir a construção coletiva deste Mestrado.

À minha esposa Bibiana Sgorla de Almeida, Doutora em Clínica Médica pela Universidade de São Paulo. Professora particular, tradutora, companheira...por tudo.

À minha mãe Vera Lúcia Azeredo Campos por me cobrar sempre, sobretudo estudo, e retribuir com amor incondicional que verdadeiramente conheci ao ser pai.

Aos meus filhos Olívia Marangoni de Campos Frias e Achilles Almeida de Campos Frias, razão maior de seguir estudando.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a figura do devedor contumaz, ainda sem regramento no âmbito da legislação federal brasileira, e o Projeto de Lei 1.646/2019, que visa suprir tal lacuna. Define-se devedor contumaz como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido, não obstante realize a declaração da obrigação tributária, com o intuito de obter vantagem competitiva, afetando o ambiente concorrencial. Verifica-se que, tendo em conta a Ordem Econômica e o Princípio da Isonomia, previstos na Constituição Federal, a lei deve punir o Devedor Contumaz. Aborda a questão do Devedor Contumaz sob a ótica da Análise Econômica do Direito, levando em conta a premissa tradicional de que as pessoas são racionais e tomam decisões tendo em conta o custo-benefício. O conceito de eficiência de Kaldor-Hicks leva em consideração a confrontação dos benefícios e custos sociais de determinada norma. Combater o devedor contumaz beneficia o Estado, os empresários honestos, o ambiente concorrencial e a sociedade como um todo. Por outro lado, tal política pública prejudicaria os agentes econômicos desonestos que se valem de expedientes ilícitos, particularmente o não pagamento deliberado de tributos, para obtenção de vantagens indevidas, evidenciando a necessidade de aprovar Política Pública de combate ao Devedor Contumaz, levando em consideração o conceito de eficiência de Kaldor-Hicks. Vale-se do *software Iramuteq*, por meio do qual se faz a análise da composição textual para a identificação e interpretação das relações entre textos coletados. Identifica-se a atuação de *veto players* que impedem a aprovação da referida política pública.

Palavras-Chave: Devedor-contumaz. Tributação. Sonegação. Análise Econômica do Direito. Concorrência Desleal. Veto-Players.

ABSTRACT

The present study addresses the issue of the Stubborn Debtor, which is still without regulation in the scope of the Brazilian Federal Legislation, and the Law Project 1,646/2019, that aims to fill this gap. A Stubborn Debtor is defined as a taxpayer who deliberately and regularly fails to pay taxes, despite making the declaration of the tax obligation, to obtain a competitive advantage, affecting the competitive environment. The present study demonstrates why the law must punish the Stubborn Debtor, considering the Economic Order and the Principle of Isonomy provided in the Federal Constitution. It is also evaluated the issue of the Stubborn Debtor from the perspective of Economic Analysis of Law, considering the traditional premise that people are rational and make decisions considering the cost-benefit. It is also discussed that the State, honest business people, the competitive environment, and society often benefit from fighting debtors. On the other hand, such Public Policy would harm dishonest economic agents who use illicit means, particularly the deliberate non-payment of taxes, to obtain undue advantages, which highlights the necessity to approve Public Policies to combat the Stubborn Debtor, based on the Kaldor-Hicks efficiency concept, that considered the confrontation of the social benefits and costs of a standard. Finally, the role of veto players was discussed in preventing the approval of this Public Policy. *Iramuteq Software* was used to analyze the textual composition to identify and interpret the relationships between the scientific texts collected.

Keywords: Stubborn Debtor. Taxation. Evasion. Bill of Law. Economic Law Analysis. Unfair Competition. Veto-Players.

LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Nuvem de Palavras	38
Figura 2 -	Análise de Similitude.....	39
Figura 3 -	Classificação Hierárquica Descendente 1	40
Figura 4 -	Classificação Hierárquica Descendente 2.....	41
Figura 5 -	Nuvem de Palavras 2	46
Figura 6 -	Análise de Similitude 2.....	47
Figura 7 -	Dendograma 1	48
Figura 8 -	Dendograma 2.....	49
Figura 9 -	Classificação Hierárquica Descendente 3.....	50
Figura 10 -	Classificação Hierárquica Descendente 4.....	51
Figura 11 -	Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2018.....	57
Figura 12 -	Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE	59
Figura 13 -	Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE	61
Figura 14 -	Carga Tributária sobre a Folha de Salários - Brasil e Países da OCDE	62
Figura 15 -	Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE	63
Figura 16 -	Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE	64
Figura 17 -	Carga Tributária sobre a Folha de Salários - Brasil e Países da OCDE	65
Figura 18 -	Carga Tributária Total (% do PIB) 2008 a 2017 – Brasil e Países da América Latina e Caribe.....	67
Tabela 1 -	Comparativo da tributação das heranças em diferentes países	70
Figura 19 -	Série Histórica – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2009 a 2018.....	71
Figura 20 -	Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países	76

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AED -	Análise Econômica do Direito
AJUFE -	Associação dos Juízes Federais do Brasil
ANAPE-	Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e do DF
CCJC -	Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania
CDEICS -	Comissões de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços
CFT -	Comissão de Finanças e Tributação
CPIPREV -	Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência Social do Senado Federal
CRFB -	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTASP -	Comissão de Trabalho, Administração e Serviço Público
ETCO -	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
FEBRABAN -	Federação Brasileira de Bancos
FGTS -	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GETAP -	Grupo de Estudos Tributários Aplicados
ICMS -	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS -	Instituto Nacional do Seguro Social
MP -	Medida Provisória
OCDE -	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC -	Proposta de Emenda Constitucional
PGFN -	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB -	Produto Interno Bruto
PL -	Projeto de Lei
PLURAL -	Associação Nacional das Distribuidoras de Combustíveis, Lubrificantes, Logística e Conveniência
REFIS -	Programa de Recuperação Fiscal
SINDIFISCO -	Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil
SINPROFAZ -	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
TCU -	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Contextualização	11
1.2	Objetivos.....	11
<i>1.2.1</i>	<i>Objetivo Geral</i>	<i>12</i>
<i>1.2.2</i>	<i>Objetivos Específicos</i>	<i>12</i>
2	O DEVEDOR CONTUMAZ	13
2.1	Noção	13
2.2	A Ordem Econômica e o Devedor Contumaz	21
2.3	O Princípio da Igualdade/Isonomia e o Combate ao Devedor Contumaz	23
2.4	A Análise Econômica do Direito e o Devedor Contumaz	24
3	O PROJETO DE LEI N. 1.646 DE 2019 DO PODER EXECUTIVO	28
3.1	Contexto Histórico.....	28
3.2	Da Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz.....	31
4	TRAMITAÇÃO DO PROJETO DE LEI N. 1.646/19	42
5	OS VETO PLAYERS E O PL 1646/19	52
5.1	A Contextualização da Questão	52
5.2	A Teoria dos <i>Veto Players</i> e a Análise Introdutória da Questão	53
5.3	O Mito da Carga Tributária Brasileira.....	56
5.4	Breves Considerações sobre a Sonegação Fiscal no Brasil	72
5.5	A Cultura dos Parcelamentos Especiais – “REFIS”	74
5.6	A Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz e os <i>Veto Players</i>	78
6	CONCLUSÃO	83
	REFERÊNCIAS	85

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O presente trabalho tem por objetivo analisar a figura do devedor contumaz, ainda sem regramento no âmbito da legislação federal brasileira, e o Projeto de Lei (PL) 1.646/2019 que visa suprir tal lacuna.

O referido projeto de lei, de iniciativa do Poder Executivo, ganha relevo no momento atual, sobretudo pela possibilidade de obter recursos financeiros que ajudarão na recuperação da economia, através de uma política pública que pretende combater devedores que atuam no campo da ilicitude.

Nesse contexto, e já relacionando o problema jurídico em questão, partiremos da premissa de que há empresas descumprindo leis tributárias e dispositivos constitucionais, de modo a obter vantagem competitiva indevida com o não recolhimento reiterado e substancial de tributos. O resultado dessa escolha de obtenção de lucros ocorre com a contrapartida da precarização do ambiente concorrencial e das finanças públicas.

Analisaremos o custo-benefício da política pública em voga sob a ótica da Análise Econômica do Direito, de modo a verificar a economicidade das medidas previstas no referido Projeto de Lei.

Valemo-nos do *software Iramuteq*, por meio do qual se faz a análise da composição textual para a identificação e interpretação das relações entre textos coletados.

Considerando que o PL analisado foi apresentado no bojo da discussão da última (e recente) Reforma Previdenciária (PEC 6/19), observaremos a existência de *veto players* à política inserida no projeto, posto que a PEC 6/19 foi aprovada com quórum constitucionalmente mais elevado e com a exigência de votação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional, ao passo em que o projeto de lei ordinária, para o qual se exige apenas maioria simples em turno único, não foi.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a figura do Devedor Contumaz e analisar Política Pública para combatê-lo.

1.2.2 Objetivos Específicos

- I. Verificar a nocividade da atuação do Devedor Contumaz em relação ao ambiente concorrencial e às finanças públicas.
- II. Analisar o custo-benefício inserido no combate ao Devedor Contumaz sob a ótica da Análise Econômica do Direito.
- III. Identificar a atuação de *veto players*, em razão da dificuldade encontrada para aprovação de Política Pública apresentada, ocorrendo, portanto, mora legislativa.

2 O DEVEDOR CONTUMAZ

2.1 Noção

Identifica-se no meio empresarial a figura de alguns devedores profissionais, eis que constituem empresas com o intuito deliberado de não pagar tributos. Formalizam a pessoa jurídica, declaram o tributo, mas simplesmente não recolhem as obrigações tributárias. Ao deste modo proceder, obtêm margem de lucro muito maior evidentemente, posto que dela excluem a carga tributária.

Destaca-se que com tal atuar não se sujeitam à aplicação da lei penal, eis que o não pagamento de tributos não configura tipo penal algum. A Constituição da República Federativa do Brasil, aliás, veda a prisão por dívida: “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel” (CRFB, art. 5., LXVII). Na medida em que procedem à declaração das obrigações tributárias corretamente não incidem em tipo penal.

A sonegação tributária prevista como crime na Lei n. 4.729/65 pressupõe o desvirtuamento das informações relativas às operações que dão origem ao fato gerador da obrigação tributária:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

- I. Prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II. Inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III. Alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV. Fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
- V. Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Assim sendo, a atuação do devedor contumaz não se enquadra como crime de sonegação fiscal, aliás, ao declarar corretamente as suas operações a ideia é exatamente livrar-se da esfera penal, sujeitando-se unicamente à cobrança da dívida tributária. O devedor pode ser cobrado, processado, julgado e condenado a pagar o que deve, mas se não tiver como quitar o débito, fica com a dívida pendente, não sofrendo maiores punições.

Ademais, o processo de cobrança tributária é muito demorado. Numa etapa inicial, o próprio fisco faz a chamada cobrança administrativa, por meio de cartas, ameaças de multas e outros instrumentos extrajudiciais. Quando o débito não é pago, como acontece no caso do devedor contumaz, a questão é levada à Justiça, onde pode passar por várias instâncias até receber o julgamento definitivo. Mesmo depois disso tudo ainda há um longo caminho de cobrança, também sujeito a uma série de recursos.

Um processo desses pode se arrastar por dez, por quinze anos ou até por mais tempo. E não é raro que, ao final desse longo período, a Justiça descubra que a empresa, além de não ter patrimônio, é representada legalmente por alguém que apenas emprestou seu nome para a operação – os laranjas. Ou seja: a dívida jamais é paga. O devedor contumaz de tributos é uma figura que se aproveita dessas condições para ganhar dinheiro rapidamente e de maneira ilícita. Ele faz do não pagamento de impostos a estratégia principal do seu negócio. Informa todas as vendas ao fisco, para não ser acusado de sonegação, mas não recolhe os tributos (ETCO, 2021).

Dessa forma, ganha mercado vendendo produtos por valores impraticáveis para quem paga os impostos, geralmente abaixo até do preço de custo (até porque uma boa parte do custo das empresas sérias é constituída pelos tributos). Depois, vai criando obstáculos para as ações de cobrança a fim de ganhar tempo. Quando o aparato estatal se aproxima da cobrança, monta outra empresa em nome de um laranja e começa tudo novamente. Existem devedores contumazes em diversos tipos de negócio, mas eles são mais comuns em segmentos de altíssima demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. Com demanda alta, é fácil vender grandes volumes rapidamente – e lucrar depressa. Quanto maior a carga tributária, mais vantagem ele tem em não pagar o imposto. E se a margem do segmento é baixa, os concorrentes honestos não têm espaço para reduzir seus preços e acabam sendo expulsos do mercado (ETCO, 2021).

O estudo Estimativa do Potencial Tributário do Segmento de Combustíveis no Brasil, realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e pela Associação Nacional das Distribuidoras de Combustíveis, Lubrificantes, Logística e Conveniência (Plural), mostra o impacto causado pela inadimplência em comparação aos principais tributos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o PIS/Cofins. Concluiu-se que a União e os governos

estaduais deixaram de arrecadar mais de R\$ 7,2 bilhões em impostos em 2018 devido à sonegação e inadimplência (FGV; PLURAL, 2019).

Para chegar ao valor de R\$ 7,2 bilhões, foram considerados os índices de sonegação de ICMS interestadual, somados ao valor de inadimplência do PIS/Cofins, no montante de R\$ 1 bi, além do valor de sonegação por adulteração. Considerando o valor total de R\$ 7,2 bilhões, é possível estimar que, por dia, mais de R\$ 19 milhões em impostos deixam de ser pagos. Ao analisar a relação entre o potencial tributário e a arrecadação do imposto, o estudo mostra que a estimativa do valor total da sonegação e inadimplência do ICMS chega a R\$ 5,3 bilhões. A importância da tributação para o setor de combustíveis está no peso que esse fator tem na composição dos preços. Boa parte do preço dos combustíveis é destinado ao pagamento de impostos estaduais e federais (LOURES, 2019).

É fundamental fazer a distinção entre o devedor contumaz e o devedor eventual de tributos. Muitas vezes, empresários absolutamente corretos e honestos se veem obrigados a deixar de recolher seus impostos por causa de dificuldades momentâneas nos negócios. Adotam a prática por período curto, não a utilizam como artifício para praticar preços predatórios e demonstram intenção em quitar os débitos no futuro. Inúmeras são as causas da inadimplência eventual. Além das dificuldades financeiras momentâneas, má-gestão, alta concorrência e crises econômicas, vários outros fatores podem gerá-la.

A inadimplência contumaz, ao contrário, não está relacionada a fatores externos ou involuntários, mas é realizada de forma planejada, como estratégia de mercado, gerando um desequilíbrio concorrencial claro, porquanto não considera o tributo no preço (MÖLLER, 2013).

Segundo Ricardo Seibel de Freitas Lima 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 (LIMA, 2005).

Ao não pagar impostos para poder vender seus produtos mais barato, o devedor contumaz prejudica, primeiro, a empresa concorrente que recolhe os tributos de maneira correta. Em muitos casos, a prática desleal é tão violenta que chega a inviabilizar a operação do empresário honesto. Além disso, o dinheiro que ele não paga ao Estado acaba fazendo falta para o financiamento de projetos de interesse de toda a população. Para melhorar a saúde e a educação, construir estradas, portos e aeroportos ou investir em segurança pública, os governos dependem dos tributos que o devedor contumaz se recusa a pagar.

Para compensar essas perdas, o Estado muitas vezes acaba aumentando a carga tributária do País. Quem já paga impostos é penalizado novamente – e a vantagem ilícita do devedor contumaz fica ainda maior. Ainda, com o aumento dos impostos, os preços dos produtos também sobem. Esse círculo vicioso desestrutura o mercado, afeta o crescimento da economia e prejudica empresários, trabalhadores de todos os setores e o próprio consumidor. O devedor contumaz, portanto, pratica a inadimplência tributária propositalmente e de forma sistemática.

Importa observar ainda que, embora não se enquadre como sonegador, não se configurando, portanto, o tipo penal, seu objetivo e lesividade ao Fisco são similares à sonegação propriamente dita (criminalmente tipificada).

Fernando Mendes, em artigo sobre o tema, pontua:

Existem, no entanto, sociedades que fazem da inadimplência fiscal sua principal estratégia empresarial. Deixam de pagar tributos, não por problemas eventuais de caixa, conjuntura econômica, má-administração, interpretação errônea da legislação, mas como deliberada escolha empresarial visando ao incremento artificial de sua capacidade econômica. É o denominado devedor contumaz de tributos.

Essa prática desleal afeta diretamente dois princípios constitucionais fundamentais da República brasileira: i) a livre iniciativa (art. 1º, IV, CF/88), na medida em que coloca a empresa no mercado em posição de vantagem econômica em relação aos contribuintes que cumprem de maneira regular suas obrigações tributárias e ii) a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), na medida em que o comprometimento da arrecadação afeta a capacidade de o Estado fornecer de maneira adequada serviços de educação, de saúde e de segurança, prestações estatais essenciais para a garantia de uma vida digna à população.

Como o Estado deve agir frente a essa prática? Quais sanções administrativas, penais e políticas o Estado pode adotar para impedir essa forma de atuação empresarial? Qual o limite dessa atuação preventiva ou punitiva estatal em face do princípio da livre iniciativa?

[...] Podemos definir devedor contumaz como o contribuinte que deixa de recolher o imposto devido de forma sistemática, com o dolo de obter vantagem competitiva, gerando desequilíbrios concorrenciais.

Não se confunde com o contribuinte que deixa de recolher os tributos devidos em razão de problemas eventuais e temporários de caixa, pela interpretação errada da legislação tributária ou mesmo em razão de discussão judicial das exigências fiscais. Esse é o devedor eventual de tributos e em relação a ele todo o modelo legal e tradicional de cobrança de dívida se aplica.

Ao optar pelo não pagamento da dívida tributária como forma de atuação empresarial, o devedor contumaz provoca, dentre outras, as seguintes consequências:

- I. Perda de recursos necessários para custear a prestação de serviços públicos essenciais.
- II. Aumento de tributos para os bons pagadores.
- III. Eliminação de concorrentes que recolhem os tributos devidos e
- IV. Prática de concorrência desleal.
- V. Desestruturação do mercado e incentivo ao crime organizado.

VI. Preços artificiais e incremento da economia informal”.

Empresas, em razão dos riscos inerentes à atividade econômica, podem enfrentar dificuldades financeiras que as impeçam de cumprir, por prazos determinados, suas obrigações tributárias. O Estado deve buscar soluções que preservem a atividade (MENDES, 2016).

Luciano Godoy, em estudo sobre o setor tabagista, observa:

Primeiramente, cumpre desvendar a dinâmica do mercado ilegal de produtos derivados do tabaco no país. Embora o contrabando tenha uma proporção gigantesca deste setor do mercado ilegal, também estão à margem da regulação específica os cigarros produzidos por empresas devedoras contumazes de impostos (GODOY; BASSO, 2015).

Diferentemente das empresas sonegadas de impostos, estas simplesmente declaram regularmente seus impostos e deixam de recolhê-lo, como forma de reduzir seus custos de produção. Ao baratear seu cigarro além de seu preço de custo, essas empresas praticam concorrência desleal com as demais indústrias do setor tabagista, incapazes de competir com preços inatingíveis pelo exercício empresarial saudável” (NETO et al., 2018).

Em Arrazoado Técnico, a Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE) tece as seguintes considerações:

A figura do devedor contumaz não se confunde com a do devedor eventual. O exemplo mais comum e que ajuda na compreensão da figura do devedor contumaz é o daquele que declara as vendas realizadas em seu empreendimento, não recolhe os impostos delas decorrentes e, dessa forma, permite-se praticar preços impossíveis para os demais concorrentes.

Esses preços bem mais inferiores só são factíveis em virtude de o devedor contumaz intencionalmente não realizar o recolhimento de tributos. Não havendo esse recolhimento, essas obrigações terminam por não entrar em sua matriz de custo e, consequentemente, permitem-no reduzir seus preços e promover uma concorrência altamente predatória.

O devedor contumaz, portanto, é aquele cuja atuação extrapola os limites da inadimplência, fazendo do ato de burla das obrigações tributárias circunstância primordial do próprio empreendimento. Em outras palavras, ele faz do não pagamento de impostos o seu próprio negócio, o seu diferencial competitivo ou principal estratégia de atuação no mercado. Trata-se, assim, de um inadimplemento deliberado, propositadamente intentado e, dessa forma, impossível de ser visualizado senão sob a ótica da ilicitude.

Para além da inadimplência intencional e sistemática de obrigações tributárias, a conduta do devedor contumaz se espraia também por artifícios outros como o de se valer de falsificações e uso de “laranjas” para mascarar os verdadeiros responsáveis pelo empreendimento e suas fraudes.

E como precisam de tempo para se desvencilhar da atuação do fisco, são caracterizados também pelo uso abusivo de mecanismos protelatórios e temerários no âmbito judicial — notadamente liminares sem que haja patrimônio suficiente para adimplir a obrigação tributária.

Sua atuação envolve, assim, práticas predatórias no mercado, situando-os no âmbito de uma concorrência desleal na medida em que não recolhem os impostos que seus demais concorrentes recolhem. E o fazem aproveitando-se do fato de que, de maneira diversa à sonegação, que constitui crime, o fato de dever tributos não envolve qualquer tipificação nesse sentido. O que repercute, inevitavelmente, na convicção pela prevalência da impunidade e, assim, de que o risco dessa conduta compensa.

A luz da legislação atual, a sonegação fiscal pode culminar até mesmo em prisão, já que devidamente tipificada a conduta (Lei no 4.729/1965). Por outro lado, o mero inadimplemento de tributos não constitui crime — a despeito de repercutir resultado semelhante ao da sonegação, que é a de perda de arrecadação.

Trata-se, assim, do elemento talvez determinante para fazer suscitar a atratividade pelo inadimplemento proposital. Especialmente pela perspectiva de inexistência de uma punição mais severa à semelhança da sonegação — e pela percepção de ser um ambiente mais fecundo à impunidade. Dessa forma, o devedor contumaz, diferentemente do sonegador, informa as operações por ele realizadas, já que desejoso de não ser enquadrado em crime de sonegação fiscal — não obstante optar por não adimplir as obrigações tributárias a elas relacionadas.

O devedor contumaz também se aproveita da morosidade em processos administrativos e judiciais. Ao longo desse transcurso temporal, o patrimônio que seria suficiente para o pagamento da obrigação tributária se esvai — e, se a fiscalização tributária logra reiteradamente êxito em sua condenação, também quase sempre se envereda na lógica do “ganha mas não leva”: o devedor contumaz dificilmente apresenta capital e/ou ativos para honrar suas obrigações tributárias.

O transcurso do procedimento administrativo para cobrança de créditos tributários é muito demorado. Inicia-se com o próprio fisco intentando a cobrança, fazendo-o mediante os diversos mecanismos que lhe são permitidos como cartas de cobrança e ameaças de multas. Entretanto, como ínsito à índole do devedor contumaz, ele não realiza o pagamento em qualquer dessas circunstâncias.

A partir do exaurimento da via administrativa, tem-se início do périplo pela via judicial, podendo passar pelas suas diversas instâncias mediante a multiplicidade de recursos cabíveis, especialmente aqueles de nítida índole protelatória. Em acréscimo ao período em que o crédito tramitou na esfera administrativa, todo esse procedimento poderá durar mais de 10 (dez) anos, algumas vezes mais de 15 (quinze) anos, ao passo que, quando de seu trânsito em julgado, já não há mais como reaver o crédito tributário.

Ao final desse longo período, é comum a Justiça descobrir que a empresa não tem patrimônio, ou que se faz representada legalmente por pessoas que atuaram tão somente na condição de “laranjas” e, ainda, a constatação inequívoca de que o crédito tributário jamais será pago.

Isto porque, no transcurso de toda essa tramitação do processo de cobrança, de criação de obstáculos e de estabelecimento de chicanas processuais, o que se verifica recorrentemente é a mudança societária, migrando os antigos sócios para dar lugar a novos “sócios laranjas”. Enquanto isso, os antigos sócios se dedicam à fundação de novo estabelecimento empresarial, nos mesmos termos da empresa tornada insolvente.

Trata-se, assim, de um ciclo vicioso que culmina por deteriorar cada vez mais não apenas o ambiente concorrencial de negócios mas, ainda, a própria sustentabilidade das finanças do Estado. Grassando em um contexto de responsabilização leve, sem penalizações severas à semelhança do que

acontece em crimes de sonegação fiscal, a percepção de impunidade sacramenta o atrativo à prática do devedor contumaz.

A prática de inadimplemento proposital das obrigações tributárias por parte do devedor contumaz repercute em três frentes bastante perniciosas para a sociedade: a deterioração do ambiente concorrencial do mercado, a carência de recursos para investimento e manutenção dos serviços públicos e, ainda, a necessidade de incremento da carga tributária como forma de compensação do tributo não recolhido.

Quanto ao primeiro aspecto, é notável a existência de um ciclo vicioso: a figura do devedor contumaz cria uma grave distorção no ambiente concorrencial, levando contribuintes honestos à falência em virtude da impossibilidade de competirem em nível de igualdade com o devedor contumaz. Contudo, a retirada do mercado de contribuintes honestos acaba por reduzir a arrecadação estatal — forçando a um seu incremento com vistas a manutenção das atividades do governo. Por sua vez, com a elevação dessa carga tributária, incentiva-se a própria conduta de devedor contumaz, viçosa em circunstâncias de tributação excessiva.

Quanto ao segundo aspecto, destaca-se que as perdas em termos de arrecadação repercutem na própria insuficiência de recursos para as atividades essenciais do Estado, notadamente as áreas de educação, saúde e segurança pública — algo que deteriora os indicadores sociais e de desenvolvimento humano.

Essas perdas em termos de arrecadação também repercutem na insuficiência de recursos para investimento do Estado, como para o estabelecimento de infraestrutura, a construção de obras públicas e o fomento industrial — algo que deteriora a qualidade do ambiente negocial do país e seus indicadores econômicos.

Quanto ao terceiro aspecto, visando compensar as perdas em termos de arrecadação, o Estado acaba pressionado a aumentar ainda mais a carga tributária e, conseqüentemente, termina penalizando os contribuintes honestos. Acompanhada a essa penalização dos bons pagadores, assoma-se a dificuldade do exercício da atividade econômica, até que a economia se deprima — como é o caso em circunstâncias nas quais a carga tributária é muito elevada.

Essa atuação dos devedores contumazes mostra-se ainda mais perniciosa em setores da economia com elevada carga tributária e margens de lucro estreitas. Em razão dessa pequena possibilidade de expansão do lucro, há grande atratividade em se aderir à prática deliberada de não pagar os tributos. E, a partir desse não pagamento, reduzir o preço de produtos para aniquilar concorrência e/ou aumentar as margens de lucro do negócio.

Ilustram essa situação os setores de cigarro, gasolina, cerveja e refrigerantes. Com cargas tributárias elevadas, as margens de lucro desses setores acabam bastante estreitas — ambiente fecundo para a atuação de devedores contumazes agirem de maneira predatória nesses mercados, mediante concorrência desleal de rebaixar preços valendo-se do fato de não recolherem os tributos devidos.

Dessa forma, o não pagamento de tributos possibilita a venda a preços impraticáveis no mercado. Algo que deflui: i) no impedimento da justa competição entre os agentes econômicos, ii) na distorção grave do ambiente de negócios, iii) na inviabilização do exercício da livre concorrência e, iv) na pressão para que os contribuintes honestos acabem saindo do mercado.

Trata-se, assim, de um ciclo vicioso que se retroalimenta e redundando em um ambiente negocial cada vez mais hostil aos bons contribuintes e sedutor para a prática perpetradas pelos devedores contumazes de não pagamento das obrigações tributárias” (MENDES, 2019).

Ao discorrer sobre o devedor contumaz, Ricardo Fiorin aduz:

Muitos contribuintes, além de pagarem seus próprios impostos, são obrigados a contribuir por outros, que concorrem de maneira desleal, movimentando o aparelho estatal e gerando custos a toda coletividade. (FIORIN, 2015).

Em outro artigo, o mesmo autor assevera:

A macrodelinquência tributária causa enormes prejuízos à sociedade e aos demais contribuintes, tomando horas de trabalho de todos os envolvidos no processo. Tais infratores reiterados, ao final de todo o processo judicial, deixam dívidas milionárias, incobráveis e abarrotam os escaninhos judiciais. Só as execuções fiscais representam praticamente 1/3 das ações judiciais em andamento no Brasil. (FIORIN, 2018).

Os tributos têm um considerável peso na formação dos preços, de modo que valer-se, propositadamente, do não pagamento da obrigação tributária implica vantagem competitiva, embora desleal e ilícita, em relação aos que pagam devidamente os seus tributos, gerando uma distorção no mercado interno, constitucionalmente protegido como patrimônio nacional, e provocando concorrência desleal.

Nesse sentido a lição de Ricardo Seibel de Freitas Lima (2005):

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, 2005).

Define-se devedor contumaz como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido, não obstante realize a declaração da obrigação tributária, com o intuito de obter vantagem competitiva, afetando o ambiente concorrencial. O devedor contumaz de acordo com essa definição:

- I. caracteriza-se como contribuinte, ou seja, o sujeito passivo na relação tributária, sendo, portanto, responsável pela obrigação tributária;
- II. propositadamente e com frequência não paga o tributo devido, eis que este não pagar faz parte de sua estratégia ilícita de negócio;

- III. realiza a declaração da obrigação tributária, a fim de evitar a tipificação do crime de sonegação fiscal, de modo a livrar-se da persecução penal e respectivas consequências;
- IV. visa à obtenção de vantagem competitiva, posto que, ao não pagar sistematicamente o que deve, consegue praticar indevidamente preços substancialmente menores; e
- V. afeta efetivamente o ambiente concorrencial, forçando, muitas vezes, os concorrentes a saírem do mercado, na medida em que inviabilizam a competição comercial. Contaminam, pois, irrefutavelmente o ambiente de negócios.

Impõe-se, portanto, a intervenção do Estado para combater o devedor contumaz, a fim de defender a concorrência e o mercado interno, cujos valores são protegidos constitucionalmente, viabilizando um ambiente honesto de negócios.

2.2 A Ordem Econômica e o Devedor Contumaz

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CRFB, artigo 1º, inciso IV), tendo por objetivos fundamentais: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (CRFB, art. 3º).

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado o princípio da livre concorrência (CRFB, art. 170, IV), dentre outros. Estabelece, ainda, a Carta Política que o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País (art. 219, *caput*).

Segundo o ensinamento do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Grau (1998):

[...] a ordem econômica na Constituição de 1988 consagra um regime de *mercado organizado*, entendido como tal aquele afetado pelos preceitos de ordem pública clássica (Geraldo Vidigal); opta pelo tipo *liberal* do processo econômico, que só admite a intervenção do Estado para coibir abusos e

preservar a livre concorrência de quaisquer interferências, quer do próprio Estado, quer do embate econômico que pode levar à formação de monopólios e ao abuso do poder econômico visando ao aumento arbitrário dos lucros (GRAU, 1998).

Afirma ainda que: “a *livre iniciativa* não é tomada, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, como expressão individualista, mas sim no quanto expressa de socialmente valioso [...] a análise da *livre iniciativa* encontra necessária complementação na ponderação do princípio da livre concorrência” (GRAU, 1998).

Nas palavras de Leonardo Vizeu Figueiredo:

[...] 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, 2011).

A limitação de direitos deriva, pois, do poder de polícia administrativa, particularmente relacionada à questão econômico-concorrencial.

Os tributos têm um considerável peso na formação dos preços, de modo que valer-se, propositadamente, do não pagamento da obrigação tributária implica vantagem competitiva, embora desleal e ilícita, em relação aos que pagam devidamente os seus tributos, gerando uma distorção no mercado interno, constitucionalmente protegido como patrimônio nacional, e provocando concorrência desleal.

Nesse sentido a lição de Ricardo Seibel de Freitas Lima (2005):

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, 2005).

Impõe-se, portanto, a intervenção do Estado para combater o devedor contumaz, a fim de defender a concorrência e o mercado interno, cujos valores são protegidos constitucionalmente, viabilizando um ambiente honesto de negócios.

2.3 O Princípio da Igualdade/Isonomia e o Combate ao Devedor Contumaz

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) estabelece no artigo 5º, *caput*, que todos são iguais perante a lei. Geraldo Ataliba (2001) assevera que: “A isonomia, como quase todos os princípios constitucionais, é implicação lógica do magno princípio republicano, que a fecunda e lhe dá substância” (ATALIBA, 1985).

Celso Antônio Bandeira de Mello (1998) afirma que:

[...] o preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas” (MELLO, 1998).

Ainda não existe lei, em nosso ordenamento jurídico, no âmbito federal, tratando do devedor contumaz. Conforme retratado no item anterior, percebeu-se o mal que esse tipo de contribuinte desonesto causa à sociedade, ao Erário e ao ambiente concorrencial. Ficou claro, também, o quanto ele se distingue, diametralmente, do devedor eventual.

A notória afirmação de Aristóteles, segundo a qual **a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais**, pode ser exemplarmente aplicada neste caso. Ao legislador, destinatário que é do princípio em análise, impõe-se o dever de distinguir e tratar diferentemente o devedor eventual e o devedor contumaz.

Pode-se afirmar que há mora social do Congresso Nacional na caracterização da figura do devedor contumaz, bem como na imposição de medidas duras contra os que se enquadrem nesta nociva categoria. Tal vácuo legislativo permite que os bons contribuintes concorram em desigualdade de condições com os maus contribuintes.

Ainda Geraldo Ataliba (1985):

[...] deve o legislador disciplinar as atividades do Estado e dos cidadãos, a fim de tornar a isonomia um valor vivo e concreto, a ser incessantemente perseguido pela sociedade, pelo poder público, por todos os cidadãos. A simples atitude de abstenção do Estado diante das gritantes desigualdades sociais e do uso do *poder econômico* pelos grupos que o detêm termina por operar como fator de desigualação, com consequências – até políticas – alarmantes” (ATALIBA, 1985).

A edição de lei que caracterize e puna o devedor contumaz é fundamental para que se respeite, na sua plenitude, o princípio da igualdade, sob pena de os devedores que se valem de expedientes ilícitos continuarem a obter vantagens indevidas em detrimento daqueles que cumprem com as suas obrigações tributárias, eis que a prática ilícita reiterada desiguala as condições de competição, protegendo o atuar ilícito. A lei deve, portanto, punir o devedor contumaz, de modo a igualar o ambiente competitivo.

2.4 A Análise Econômica do Direito e o Devedor Contumaz

Constatados os inúmeros prejuízos que o atuar deliberadamente ilícito do devedor contumaz causa:

- I. ao Estado que se vê carente de recursos financeiros que são legalmente devidos, prejudicando, portanto, as contas públicas;
- II. às empresas que arcam corretamente com as suas obrigações tributárias sofrendo, portanto, concorrência desleal;
- III. ao ambiente concorrencial difusamente considerado, posto que a destruição do ambiente de negócios pode levar a um sentimento coletivo de indignação com a inação estatal gerando um ciclo vicioso que pode estimular a adesão à prática de disseminação de novos devedores contumazes, implicando uma reação em cadeia extremamente nociva; e
- IV. a toda a sociedade que se vê desprovida de serviços públicos que deveriam ser custeados com os tributos que deixam de ingressar nos cofres públicos, em razão da prática deliberadamente reiterada, bem como ao aumento da carga tributária a que acaba por se sujeitar;

impõe-se a análise desta figura sob a ótica da Análise Econômica do Direito.

A Análise Econômica do Direito (AED) pensa o direito sob a premissa de que as pessoas são racionais e reagem aos incentivos a que estão sujeitas. As pessoas agem olhando para o futuro; de modo que ao tomarem as decisões levam em conta os custos e os benefícios (FRANCO; TABAK; BIJOS, 2017).

A AED pressupõe a aplicação da teoria econômica para examinar as leis, instituições legais e políticas públicas (POSNER, 2007; COOTER; ULEN, 2010; TABAK, 2015). O objetivo do direito, na ótica da Análise Econômica do Direito, é o de analisar as normas legais

de modo a promover a eficiência, o que implica a maximização do bem-estar social (POSNER, 2007).

A AED é a aplicação de instrumentos, analíticos e empíricos, da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico (FRANCO; TABAK; BIJOS, 2017). Nesse sentido:

O problema central da economia é a indagação de como a sociedade pode fazer uso de seus escassos recursos, de maneira que adquira a maior possibilidade de satisfazer seus desejos. Se satisfaz seus desejos, diz a economia que há eficiência, se não, os recursos foram desperdiçados. [...] A análise econômica do direito está na aplicação dessa perspectiva “eficiente” das normas legais (SCHAFFER; OTT, 2004).

A análise econômica do direito tem por escopo aplicar às decisões jurídicas o raciocínio econômico, qual seja, aquele que decidindo sobre um dado conflito de interesses adota a melhor decisão econômica possível, aquela que será a mais eficiente (FRANCO; TABAK; BIJOS, 2017).

Segundo Franco, Tabak e Bijos (2017), a AED utiliza-se de princípios de economia com o escopo de otimizar a obtenção de resultados. Busca-se a utilidade do Direito. Como ensinam Cooter e Ulen (2010):

[...] a economia fornece uma teoria comportamental para prever como as pessoas reagem às leis. “A economia proporcionou uma teoria científica para prever os efeitos das sanções legais sobre o comportamento. Para os economistas, as sanções se assemelham aos preços, e, presumivelmente, as pessoas reagem às sanções, em grande parte, da mesma maneira que reagem aos preços [...] (COOTER; ULEN, 2010).

Os economistas Rodrigues e Doomen, segundo Franco, Tabak e Bijos (2017), lecionam que um dos princípios da AED é o da racionalização, extraído da teoria da escolha racional. A escolha racional é a ponderação, a análise cuidadosa das vantagens e dos respectivos custos, quando o agente exercita a tomada de decisão. Esse é o postulado da Teoria da Escolha Racional.

A AED nos fornece instrumentos de economia para aplicarmos na ordem jurídica vislumbrando a eficiência e há princípios fundamentais que a balizam, quais sejam, os agentes econômicos, ou as pessoas, fazem escolhas atuam de

forma racional; o comportamento coletivo se deduz de escolhas individuais recorrendo ao conceito de equilíbrio; e, a eficiência é, no plano normativo, o critério fundamental para avaliar a ação humana. Tais princípios são a formação do pensamento econômico contemporâneo (RODRIGUES, 2016).

Segundo a lição de Tabak “Um dos objetivos das proposições legislativas e das políticas públicas, portanto, é aumentar a eficiência da economia, levando a maior bem-estar” (TABAK, 2015):

O conceito de eficiência de Pareto é muito utilizado pelos economistas para denotar uma situação em que não é possível melhorar a situação de um agente sem piorar a situação de, pelo menos, outro agente. Por exemplo, se for possível promover uma redistribuição da riqueza entre os agentes, de modo que alguns fiquem em situação melhor sem que haja piora na situação dos outros agentes, temos uma melhoria de Pareto. Pode-se associar a eficiência de Pareto à unanimidade. Ao introduzir determinada política pública ou norma legal se todos os agentes que são afetados estão em situação melhor ou pelo menos igual, considera-se que essa introdução foi eficiente no sentido de Pareto.

O problema dessa definição é que, em geral, a introdução de normas jurídicas leva a que existam potenciais ganhadores e perdedores. Nesse caso, um conceito mais geral de eficiência precisa ser utilizado. Um dos mais conhecidos é o de Eficiência de Kaldor-Hicks, que é definido como a confrontação dos benefícios e custos sociais de determinada norma. A introdução de uma norma jurídica gera benefícios para alguns agentes e custos para outros agentes. Caso o benefício total seja maior que o custo total da introdução de determinada norma, essa é eficiente no sentido de Kaldor-Hicks. Assim, a noção de eficiência está intimamente relacionada à maximização de bem-estar da sociedade. Quando uma determinada proposição legislativa é eficiente, ela proporciona um aumento de bem-estar para a sociedade.

Um exemplo de uma política pública que pode levar a um aumento de eficiência é a construção de uma usina hidrelétrica. Como ela proporciona mais energia para determinadas comunidades, e essa pode ser inclusive mais barata, a construção da usina leva a determinado benefício social. Em geral, porém, construções dessa natureza implicam custos ambientais, em virtude do alagamento de determinadas áreas, deslocamentos de pessoas que vivem em regiões a serem alagadas e assim por diante. No caso do benefício ser maior do que os custos gerados, então a construção da usina é eficiente (Kaldor-Hicks). Contudo, existe uma assimetria entre os agentes, pois os consumidores que receberão essa nova energia sairão ganhando, mas a população que foi deslocada pode perder” (TABAK, 2015).

Tendo em conta a Análise Econômica do Direito, parece-nos evidente o custo-benefício da adoção de uma política pública de combate ao devedor contumaz. Como visto acima, o conceito de eficiência de Kaldor-Hicks leva em consideração a confrontação dos benefícios e custos sociais de determinada norma. Combater o devedor contumaz beneficia o Estado, os empresários honestos, o ambiente concorrencial e a sociedade como um todo. Por outro lado,

tal política pública prejudicaria os agentes econômicos desonestos que se valem de expedientes ilícitos, particularmente o não pagamento deliberado de tributos, para obtenção de vantagens indevidas.

Tal confronto entre estes benefícios e custos sociais, impõe evidentemente a adoção da política pública de combate ao devedor contumaz, visto que ganharão Estado, empresários honestos, ambiente concorrencial e sociedade, por um lado e, por outro, perderão apenas aqueles que se valem de práticas ilícitas em benefício próprio, comprovando, pois, o custo-benefício da referida política pública.

Em consonância com tal análise, a lição de Benjamin Miranda Tabak e Julio Cesar de Aguiar (2015):

O problema é a de que decisões individuais não necessariamente geram resultados satisfatórios para a sociedade. Assim, decisões individuais podem gerar efeitos indesejados para outros indivíduos (poluição, criminalidade, etc) – conhecidas como externalidades negativas. Dessa forma, a decisão individual pode gerar um custo social para a sociedade que é maior do que os benefícios sociais. Neste caso, faz-se necessário a criação de normas que regulem o comportamento e induzam os indivíduos a levarem em consideração potenciais efeitos negativos sobre os outros de suas decisões individuais (TABAK; AGUIAR, 2015).

A Análise Econômica do Direito recomenda, portanto, neste caso, que se afastem as externalidades negativas geradas pela atuação ilícita dos devedores contumazes. Externalidades essas que geram, como analisado, prejuízo: aos cofres públicos; a uma ampla gama de empresários honestos; ao ambiente concorrencial e a toda a sociedade. De observar-se, ainda, o potencial de causar um círculo vicioso com reações em cadeia que prejudiquem a todos crescentemente.

3 O PROJETO DE LEI N. 1.646 DE 2019 DO PODER EXECUTIVO

3.1 Contexto Histórico

Antes de analisar o conteúdo em si do Projeto de Lei n. 1.646/2019 (PL 1646), entendemos pertinente verificar o contexto histórico que deu origem ao mesmo, de modo a melhor compreender os valores nele inseridos, bem como as intenções do Poder Executivo na proposição.

A notícia **“Governo Apresenta Projeto contra Devedor Contumaz Mirando a Previdência”**, datada de 22/03/2019 e constante do sítio da Câmara dos Deputados, destaca que: **“A ideia do Executivo é que essa proposta venha a compor o pacote de criação da ‘Nova Previdência’”**. Outros três textos já foram apresentados: a reforma dos regimes previdenciários do setor público e privado (PEC 6/19), a mudança no sistema de proteção social dos militares (PL 1645/19) e as medidas para coibir fraudes em benefícios previdenciários (MP 871/19)”.

Durante a tramitação da Reforma da Previdência apresentada pelo governo anterior (PEC 287/16), sob a presidência de Michel Temer, severas críticas foram feitas em razão de o ônus das soluções propostas incidirem apenas sobre os trabalhadores. Grandes devedores da previdência social não seriam devidamente cobrados e ainda seguiriam obtendo parcelamentos periódicos com inúmeros descontos em suas dívidas, ou seja, em condições extremamente favoráveis.

A Dívida Ativa da União apresenta um estoque de cerca de dois trilhões e meio de reais, dos quais mais de meio trilhão é de dívidas previdenciárias. De observar-se, ainda, que cerca de dois terços deste montante se concentra nas mãos de grandes devedores, ou seja, o grande capital.

Em meio a essas críticas, instaurou-se a Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência Social do Senado Federal (CPIPREV), sob a presidência do Senador Paulo Paim, para verificar a real situação previdenciária no Brasil. Após seis meses de trabalho, com diversas oitivas, análise de documentos oficiais, pesquisas e leituras de trabalhos técnicos, a CPIPREV chegou a algumas conclusões, destacando, dentre outras, preocupação com a crescente dívida ativa: **“empresas importantes (...) compõem um extenso rol de devedores. Esse quadro é de um crescente aumento da dívida ativa o que é reforçado pelo fato da**

legislação atual ser bastante permissiva para com os devedores.” (PAIM, 2017). Quanto à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública destacou que: “Ao lado do fortalecimento das instituições voltadas à fiscalização de tributos e à execução da dívida ativa tributária, impõe-se a modernização e atualização da própria legislação que rege essa execução fiscal” (PAIM, 2017).

Ao analisar a questão relativa aos regimes de parcelamentos especiais, popularmente reconhecidos como REFIS, o Relatório da CIPREV, nas páginas 173 a 175, ressaltou:

Outro mecanismo que se relaciona diretamente com a questão da sonegação ou da inadimplência previdenciárias e tem o efeito de prejudicar a arrecadação da Previdência é o uso recorrente de programas especiais de parcelamento, que costumam receber a alcunha genérica de Refis (Recuperação Fiscal).

De acordo com a Receita Federal, nos últimos anos, foram criados aproximadamente 30 programas de parcelamentos especiais, “todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Para se ter uma avaliação dos efeitos desses parcelamentos, a Receita apresentou dados acerca dos primeiros grandes programas dessa série histórica, a partir do ano 2000.

[...] Verificam-se níveis reduzidos de liquidações dos débitos nesses quatro grandes programas de refinanciamento e uma elevada taxa de exclusão de contribuintes dos parcelamentos sem a extinção das dívidas.

A maioria dos contribuintes foi excluída por inadimplemento ou optou por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente. Segundo a Receita Federal, esse comportamento é explicado pelo grande aumento dos parcelamentos especiais nos últimos anos, que fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição futura de um novo programa de parcelamento com condições especiais de pagamento.

Fica claro que a profusão de programas de parcelamento especial das dívidas, incluindo a de contribuições para a Seguridade Social, não é instrumento eficaz para a recuperação de valores devidos, além de causar efeitos danosos à arrecadação corrente, porquanto há sinais inequívocos de que o contribuinte opta por protelar o recolhimento no aguardo de um novo parcelamento especial.

Além disso, as regras oferecidas nesses programas são excessivamente benevolentes no que se refere a descontos, aplicação de juros, anistia de multas e parcelamento ao longo do tempo, tornando vantajoso para o contribuinte deixar de recolher os tributos para aplicar os correspondentes recursos no mercado financeiro. Simboliza bem essa realidade a possibilidade de o contribuinte aplicar recursos em títulos públicos remunerados pela SELIC e, no futuro próximo, resgatar esses títulos com os correspondentes rendimentos e pagar à vista seus débitos, com grande parcela de descontos, auferindo notáveis vantagens financeiras.

Diante dessa realidade e atento às consequências deletérias para as contas da Previdência e da Seguridade Social advindas desses parcelamentos especiais, esta CPI recomenda fortemente a não continuidade dessa política adotada nos últimos anos.

[...] A dívida ativa previdenciária deve ser cobrada integralmente de quem de direito, para manter a sustentabilidade da Previdência Social e evitar punir os contribuintes que cumprem fielmente suas obrigações perante o fisco.” (grifo nosso).

A grande mídia destacou a apresentação e aprovação de Medida Provisória contendo significativo programa de parcelamento tributário, incluindo dívidas previdenciárias, no ano de 2017, em meio à tramitação da referida PEC 287/16. Este programa implicou na renúncia de centenas de bilhões de reais de dívidas de grandes devedores para com a União.

Ciente das severas críticas e da repercussão negativa dessas medidas do governo anterior, que desgastaram e dificultaram a aprovação da Reforma Previdenciária, o governo atual tentou afastar-se desses mesmos erros apresentando basicamente duas modificações, no que pertine a esse tema.

Em primeiro lugar, vedou no corpo do texto da PEC 6/19 (Reforma da Previdência) a concessão de novos parcelamentos especiais (REFIS) para dívidas previdenciárias (artigo 1º da PEC, alterando o parágrafo 11 do artigo 195). Notícia constante do sítio da Câmara dos Deputados, de 22/02/2019, destaca a opinião do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Cristiano de Moraes (2019):

Eles têm capacidade de pagamento muito elevada para pagar uma dívida num prazo muito menor; e por conta do que se convencionou chamar de Refis, esses contribuintes não pagam essa dívida no prazo mais curto’, explicou. Ele cita o exemplo do devedor que poderia pagar em um ano, mas com o Refis estende esse prazo para 15 anos. ‘Quem tem mais capacidade de pagamento é quem mais adere ao Refis (MORAES, 2019).

Na sequência, a mesma notícia destaca:

Para evitar situações como essa, o governo colocou na reforma da Previdência uma limitação de parcelamento de dívidas previdenciárias por no máximo 60 meses. **Também será enviado um projeto de lei para lidar com os devedores contumazes [projeto que restou de fato apresentado no mês seguinte, sob o número 1.646 e que é objeto deste trabalho].** A ideia é, por exemplo, proibir que empresas que não cumpram parcelamentos recebam novos benefícios por dez anos (grifo nosso) (MORAES, 2019).

Em segundo lugar, portanto, apresentou projeto de lei para inovar no ordenamento jurídico federal ao disciplinar e combater a figura do devedor contumaz. Eis o PL 1.646/2019.

3.2 Da Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz (PL n. 1.646/2019)

A Ementa do PL 1646 afirma que o mesmo **estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz** e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; dispondo o artigo 1º que, uma vez aprovada, **a lei estabelecerá medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da dívida ativa.**

A Exposição de Motivos deste PL, assinada pelo Ministro da Economia Paulo Guedes, traz elementos importantes para a compreensão da relevância da política pública nele inserida:

[...] 2. **As alterações propostas visam, em primeiro lugar, suprir a ausência de instituto, no âmbito federal, que permita à Administração Tributária adotar as medidas necessárias para o combate ao devedor contumaz, cuja atuação extrapola os limites da inadimplência e se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade. Esse tipo de devedor, diferentemente de um devedor eventual, tem por principal estratégia de negócio burlar as obrigações tributárias.**

3. O devedor contumaz é definido no projeto como aquele cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributo. Esse tipo de devedor acarreta consequências especialmente nocivas à sociedade quando a referida inadimplência se faz acompanhar de situações que indicam tratar-se de pessoa jurídica constituída para a prática de fraudes fiscais, para encobrir os reais titulares da empresa ou integrante de **organização criada sem qualquer propósito negocial, mas com o objetivo de não pagar tributos**, bem como a pessoa física que pratica atos deliberados de ocultação patrimonial.

4. A inadimplência substancial e reiterada de tributo ficará configurada quando constatada a existência de débitos de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em nome do próprio devedor ou de pessoa integrante do grupo econômico ou familiar. **Atualmente o estoque da Dívida Ativa da União gira em torno de R\$ 2,2 trilhões, correspondentes a débitos de 4,6 milhões de devedores. Desse total, R\$ 1,4 trilhão são devidos por apenas 16 mil grandes devedores, assim consideradas as pessoas físicas ou jurídicas cujo débito consolidado supera R\$ 15 milhões"** (grifo nosso) (GUEDES, 2019).

Trata-se, pois, de política pública que possui uma dimensão altamente significativa para a sociedade como um todo, sendo especificamente relevante para o ambiente concorrencial e para as finanças públicas.

Importa analisar, de forma breve, os principais dispositivos pertinentes ao combate ao devedor contumaz constantes do PL ora analisado.

O parágrafo único do artigo 1º **considera devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.** O PL considera inadimplência substancial e reiterada de tributos a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano (parágrafo 1º do artigo 2º). Ainda segundo o PL, considera-se em situação irregular o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (parágrafo 2º do artigo 2º). Prevê que o valor estabelecido no parágrafo 1º do artigo 2º, inicialmente previsto em quinze milhões, poderá ser atualizado em ato do Ministro de Estado da Economia.

O artigo 2º prescreve que os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao devedor contumaz, quando houver:

- I. indícios de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros;
- II. indícios de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual;
- III. indícios de que a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou
- IV. indícios de que a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.

A presença da conjunção “ou” designa alternativas, de modo que cada uma das situações, previstas **isoladamente** em cada inciso, tem o condão de ensejar a instauração de procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições ao devedor

contumaz. Presente qualquer uma dessas hipóteses, inseridas em um dos incisos do artigo 2º, o início do procedimento afigura-se viável.

O artigo 4º do PL, em atenção aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, impõe à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Economia, no âmbito de suas competências, o dever de editar os atos necessários à execução do procedimento de que trata o art. 2º, com observância, no mínimo, das seguintes garantias cumulativas:

- I. concessão de prazo de trinta dias para exercício do direito de defesa pelo interessado;
- II. fundamentação das decisões, com indicação precisa dos elementos de fato e de prova que justificam a medida;
- III. possibilidade de recurso, no prazo de quinze dias, com efeito suspensivo; e
- IV. possibilidade de reavaliação das medidas adotadas, por meio de pedido fundamentado de interessado que comprove a cessação dos motivos que as tenham justificado.

O parágrafo único do artigo 4º determina que se aplique, subsidiariamente ao procedimento previsto no artigo 2º, o rito estabelecido na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração. Percebe-se, pois, nitidamente, o intuito republicano do PL 1646 ao pretender que os princípios mais elevados sejam aplicados, de modo a garantir aos contribuintes a possibilidade de evitar a aplicação indevida de sanções.

O artigo 3º do PL prevê a aplicação de restrições administrativas ao final do procedimento previsto no artigo 2º, se comprovados os motivos que deram origem à sua instauração. Neste caso, o contribuinte caracterizado como devedor contumaz poderá sofrer, isolada ou cumulativamente, as seguintes restrições administrativas:

- I. cancelamento do cadastro fiscal do contribuinte pessoa jurídica ou equivalente; e
- II. impedimento de fruição de quaisquer benefícios fiscais, pelo prazo de dez anos, inclusive de adesão a parcelamentos, de concessão de remissão ou de anistia e de utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para a quitação de tributos.

Tais restrições administrativas poderão ser aplicadas em face do devedor principal e das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, conforme o caso (parágrafo 2º, do artigo 3º).

O parágrafo 1º, deste artigo 3º, estabelece que na hipótese de pagamento ou de parcelamento das dívidas pelo contribuinte antes da notificação da decisão administrativa de primeira instância, o procedimento será encerrado, se houver pagamento integral das dívidas, ou suspenso, se houver parcelamento integral das dívidas.

Eis, em linhas gerais, o que dispõe o PL 1646 acerca do devedor contumaz. Importa destacar, mais uma vez, que ele tem o inegável mérito de introduzir tal figura no ordenamento jurídico federal e, principalmente, prever mecanismo de combate a esse atuar nocivo ao Erário, ao empresariado sério que sofre com a concorrência desleal e à toda a sociedade. Verificamos, na sequência, a análise de alguns juristas acerca do PL ora abordado.

Em arrazoado técnico a AJUFE observa:

Para além da concepção teórica da figura do devedor contumaz, o PL no 1.646/2019 estabelece, em suas disposições, balizas para seu enquadramento. Primeiramente, descreve-o como o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos — complementando objetivamente o enquadramento com a discriminação do quanto seria essa inadimplência substancial e reiterada: a existência de débitos inscritos ou não em Dívida Ativa da União em valor igual ou superior a R\$ 15 milhões, mantendo-se essa irregularidade por período igual ou superior a um ano. A irregularidade é caracterizada como quando não há garantia ou exigibilidade suspensa do crédito tributário (MENDES, 2019).

Rodrigo Pires e Renato Ferreira abordam o assunto relativo ao devedor contumaz chamando atenção para o fato de serem expressivamente minoritários, bem como para a importância do PL em voga:

No entanto chamou atenção para **a figura do devedor contumaz, apontando que existe um número ínfimo (algumas dezenas) de empresas neste grupo dos grandes devedores que de forma reiterada deixa de pagar tributos de valores substanciais.**

Relativamente a isso, existe em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 1646/2019 (BRASIL, 2019), que estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa. O texto do Projeto prevê, dentre outras, a adoção de medidas administrativas restritivas ao devedor contumaz, caracterizado como aquele inadimplente substancial e reiterado de tributos. Interessante observar que o PL utiliza o mesmo parâmetro da PGFN para definir os débitos substanciais, como aqueles a partir dos R\$ 15 milhões de reais.” (grifo nosso) (PIRES; FERREIRA, 2019).

Daniella Zagari e Júlia Mendes também destacam a apresentação do PL 1646 como forma de combater o devedor contumaz:

Com o objetivo principal de combater o devedor contumaz e fortalecer a cobrança da dívida ativa no âmbito da administração tributária federal, o Ministério da Economia apresentou à Câmara dos Deputados, em março, o Projeto de Lei nº 1.646/19. Alguns aspectos do texto merecem atenção especial, como os procedimentos extrajudiciais aplicáveis ao devedor contumaz, definido no PL como “o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos (ZAGARI; MENDES, 2019).

Ana Campos ressalta a importância da caracterização do devedor contumaz bem como do aumento da recuperação dos créditos tributários:

Um primeiro ponto enfrentado pelo Projeto de Lei (PL) do Poder Executivo no. 1646/19, envolve uma definição mais clara e objetiva do que vem a ser um devedor contumaz. A PL estabelece que devedor contumaz é aquele cuja atuação extrapola os limites da inadimplência e se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade.

O texto inclui também alguns critérios essenciais que configurariam a figura de um devedor contumaz, sendo o principal, uma inadimplência substancial e reiterada, superior a 15 milhões por períodos maiores que 1 ano. Além disso, deverá ser explícito o propósito específico de devedor em fraudar a União (fraude estruturada); podendo ou não contar com a utilização de laranjas e de artifícios para burlar os mecanismos de cobrança.

Neste sentido, a PL 1646/19 busca diferenciar o devedor contumaz daquele de boa-fé, o devedor eventual que entra em uma situação de inadimplência em razão de dificuldades financeiras e não para burlar o Fisco ou obter vantagens econômicas.

Se aprovada, o Projeto de Lei 1646/19 pode ser uma etapa importante para a recuperação, sobretudo, de grandes dívidas, bem como, um meio de punir devedores com objetivo explícito de fraudar as contas públicas. É preciso acompanhar o desenrolar das discussões sobre a PL, sendo necessário, por exemplo, que se dê a devida atenção para uma diferenciação clara entre devedores eventuais e devedores contumazes (CAMPOS, 2020).

Embora a figura do Devedor Contumaz seja inédita no âmbito federal, algumas Unidades da Federação já regulamentaram o instituto com o intuito de combater as práticas nocivas oriundas desse segmento, de modo a obter o retorno dos créditos tributários não pagos, em particular do ICMS, ao passo em que contribuem, também, para melhorar o ambiente concorrencial.

Assim informa a AJUFE:

O intuito do Projeto de Lei no 1.646/2019 envolve o estabelecimento de mecanismos de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da Dívida Ativa. Trata-se de um projeto de lei que busca suprir

lacuna existente na legislação federal para o combate dessa prática, já bastante enfrentada por regramentos estaduais — notadamente dedicados à prática de devedores contumazes quanto ao ICMS (MENDES, 2019).

Nesse sentido, também Carolina Schäffer Pereira Jorge:

Com efeito, muitos Estados têm determinado a cassação da inscrição de empresas no cadastro de contribuintes do ICMS sob a alegação de que seriam devedoras contumazes, isto é, empresas que sistemática e repetidamente deixam de adimplir as suas obrigações tributárias (JORGE, 2018).

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcante Machado destacam a legislação do Rio Grande do Sul e, na sequência, referem-se às de outros Estados:

No âmbito de alguns Estados-membros, há medidas de natureza semelhante. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a Lei Estadual n.º 13.711/2011 define como devedor contumaz aquele que, em um intervalo de 12 meses, deixa de recolher tributos por 8 meses, desde que não seja beneficiado de medida suspensiva da exigibilidade do crédito correspondente, ou não seja credor de precatório devido pelo Estado. Considera-se devedor contumaz, ainda, aquele com débitos inscritos em dívida ativa em montante superior a valor que vier a ser definido em ato infralegal.

Diversos outros Estados-membros adotam posturas semelhantes, a exemplo da Bahia (Lei 13.199/2014), do Paraná (Decreto 3.864/2016), de Alagoas (Lei 7.747/2015) e do Espírito Santo (Lei 9.907/2012), apenas para citar alguns exemplos (MACHADO SEGUNDO; RAMOS MACHADO, 2018).

Max Möller (2016), Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, chama a atenção para a legislação da Unidade da Federação que apresenta:

Já no que se refere à proteção à concorrência e prevenção do dano tributário, temos em muitos casos critérios claramente definidos para enquadramento e combate aos chamados devedores contumazes, quais sejam, aqueles que reiteradamente não cumprem com suas obrigações tributárias, colocando em risco a satisfação da obrigação tributária e a concorrência.

Para configuração de tal situação, porquanto grave, há necessidade de edição de lei com clara definição destes critérios. No caso do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, foi editada a Lei n. 13.711/2011, a qual prevê como critério para enquadramento no Regime Especial de Fiscalização comprovação cumulativa de: a) deixar de recolher ICMS declarado, em 8 dos últimos 12 meses, b) créditos inscritos em dívida superior a 38.500UPFs e c) tiver créditos que ultrapassem 30% de seu patrimônio conhecido ou 25% de seu faturamento anua declarado em GIA (MÖLLER, 2016).

Deborah d'Arcanhy (2019) destaca a apresentação do PL 1646 de iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, segundo ela, baseou-se em exemplos de Estados-membros:

Por iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foi apresentado pelo Governo Federal em 2019 para enquadrar o devedor contumaz, que incorre em inadimplência recorrente e substancial (acima de 15 milhões, em um ano), com a intenção de defraudar, usando "laranjas" ou artifícios para contornar acusações. Baseava-se principalmente em exemplos dos estados do Rio Grande do Sul, Paraná, Espírito Santo, Bahia e Alagoas, que vêm se esforçando nos últimos cinco anos para definir o conceito de devedor contumaz e têm medidas para coibir os contribuintes que não o fazem ao cobrar impostos sistematicamente (D'ARCANCHY, 2019).

A mesma autora clama pela solução da questão do devedor contumaz, citando o ex-presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil Marcus Vinícius Furtado Coelho:

Enquanto nenhum dos projetos seja aprovado, é necessário que as autoridades tomem a iniciativa de intervir, como apontou Marcus Vinícius Furtado Coelho em entrevista ao Instituto Brasileiro de Ética Competitiva (ETCO, 2015): "Se o sistema estimular práticas predatórias, como a reiterada sonegação tributária, como forma de efetuar a concorrência desleal no mercado, então estamos contribuindo para o insucesso de nosso País (D'ARCANCHY, 2019).

De observar-se, pois, que os juristas ressaltam a importância da aprovação do PL em voga como forma de viabilizar o combate ao devedor contumaz. Destacam, ainda, a já existência de leis estaduais em várias Unidades da Federação combatendo a nefasta figura. Cabe, portanto, ao Congresso Nacional o dever de suprir tal lacuna no âmbito federal, aprovando o PL 1646/19. Verificaremos adiante, porém, o travamento do PL na Câmara dos Deputados e identificaremos a presença de *veto players*.

Os artigos relacionados ao tema foram analisados através do Software Iramuteq e as figuras geradas a partir dessas análises são apresentadas a seguir:

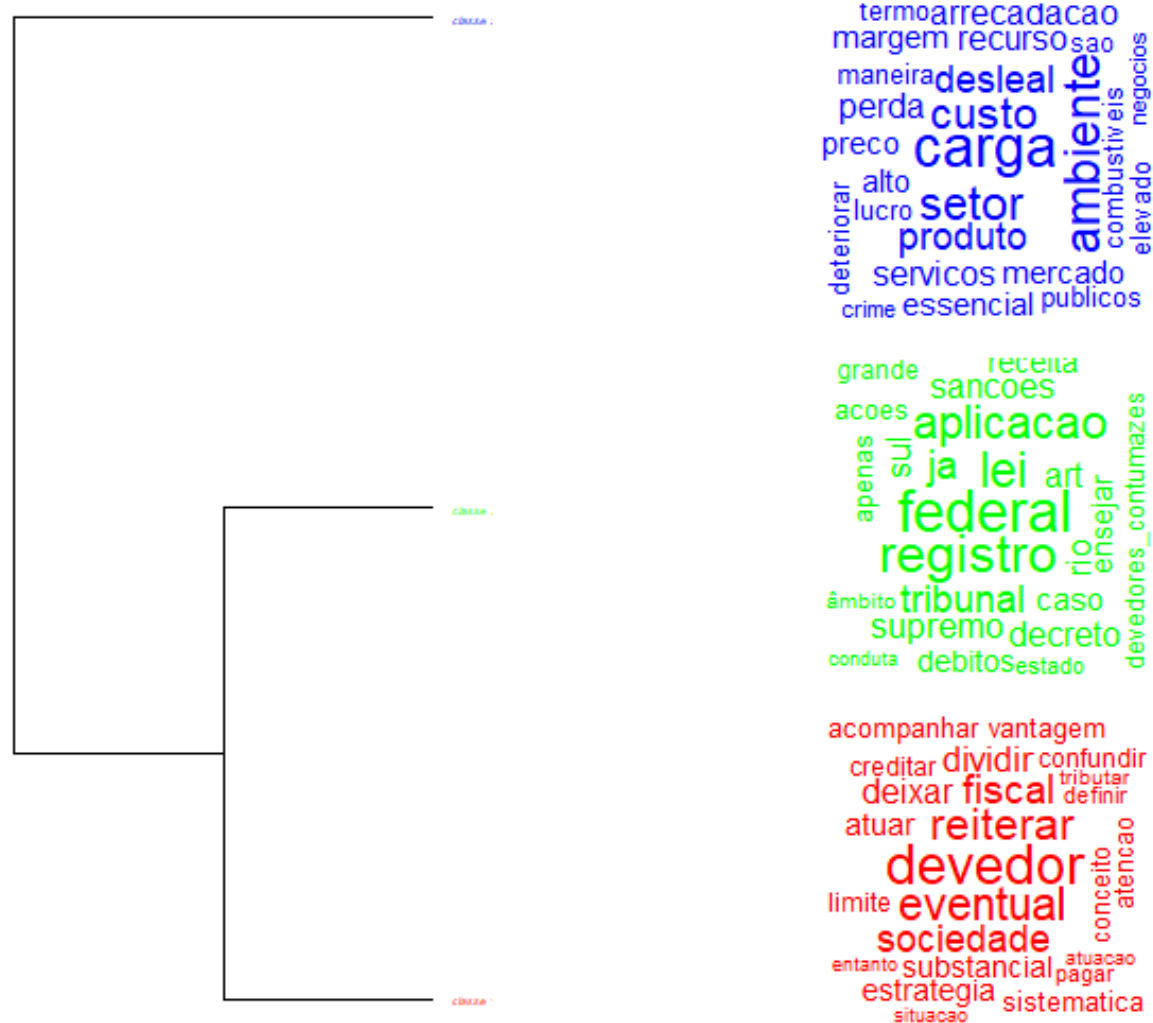


Figura 3: Classificação Hierárquica Descendente 1.



Figura 4: Classificação Hierárquica Descendente 2.

4 TRAMITAÇÃO DO PROJETO DE LEI N. 1.646/19

Em 20/03/2019 a matéria foi apresentada pelo Poder Executivo, sendo encaminhada às Comissões de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços (CDEICS); de Trabalho, Administração e Serviço Público (CTASP); Finanças e Tributação (CFT) – mérito e adequação financeira e orçamentária; e de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) – mérito, constitucionalidade e juridicidade.

Em virtude de ter sido enviada à mais de três Comissões de Mérito, possibilitou-se a instituição de Comissão Especial para análise do texto. A Comissão Especial foi instalada em 07/08/2019. O deputado Tadeu Alencar (PSB/PE) foi eleito presidente do colegiado; e o deputado Joaquim Passarinho (PSD/PA) 1º Vice-Presidente. Já o deputado Arthur Oliveira Maia (DEM/BA), foi designado como relator da matéria.

A aprovação do Plano de Trabalho da Comissão Especial ocorreu no dia 13/08/2019. Deu-se início, então, à uma série de audiências públicas para debater o projeto em voga. Em princípio, percebe-se um hiato de praticamente cinco meses entre a apresentação do projeto e o início de efetivo andamento, o que só ocorreu com a instalação da Comissão Especial. De observar-se que a PEC 006/2019 que deu origem à Reforma da Previdência teve andamento muito mais acelerado.

A realização das audiências públicas teve um cronograma bem efetivo e nelas foram ouvidos atores significativamente representativos, tanto da esfera pública quanto privada. Note-se, no entanto, que o Ministro da Economia, que se fez presente pessoalmente no Congresso Nacional na discussão da PEC 06/19, não compareceu à audiência pública do PL 1646, embora convidado. Nem mesmo o Secretário-Executivo do Ministério da Economia marcou presença. Percebe-se, pois, que a cúpula do Ministério da Economia preocupa-se com a diminuição dos direitos sociais relativos aos trabalhadores, mas não se dispõe sequer a discutir matéria relativa à cobrança de grandes e contumazes devedores.

A primeira audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 03/09/2019 com o título “**Apresentação do Projeto de Lei nº 1646/2019**” e contando com apresentações do então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, José Levi Mello do Amaral Júnior; Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes, Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS; e de José Ernane de Souza Brito, Presidente do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ).

A segunda audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 10/09/2019 com o título “**Impactos do Projeto de Lei nº 1646/2019 no Setor Produtivo**”, tendo como apresentadores Bruno Murat do Pillar, Advogado da Divisão Jurídica da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC); Dalton César Cordeiro de Miranda, Assessor Jurídico da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA); e Gustavo do Amaral Martins, Advogado Especialista da Confederação Nacional das Indústrias (CNI).

A terceira audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 17/09/2019 com o título “**Devedor Contumaz: Aspectos Jurídicos e Concorrenciais**” com as apresentações de César Matos, Secretário de Advocacia da Concorrência e Competitividade do Ministério da Economia; Edson Vismona, Presidente-Executivo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO); e Heleno Taveira Torres, Professor Titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

A quarta audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 24/09/2019 com o título “**Cobrança da Dívida Ativa da União**” cujos apresentadores foram Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça (STJ); Maria Mercedes Filartiga Cunha, Advogada representante do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB); e Fernando Marcelo Mendes, Presidente da Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE).

A quinta audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 01/10/2019 com o título “**Devedor Contumaz: Aspectos Práticos**” tendo como apresentadores Joseph Couri, Presidente do Sindicato da Micro e Pequena Indústria do Estado de São Paulo (SIMPI); Marcelino Rodrigues Mendes Filho, Presidente da Associação Nacional dos Advogados Públicos Federais (ANAFE); e Paulo Roberto Basso, Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, representante da Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal (ANAPE).

A sexta audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 08/10/2019 com o título “**Devedor Contumaz: Aspectos Práticos**”, cujas apresentações foram de Marcos Hubner Flores, Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança da Secretaria Especial da Receita Federal; José Carlos da Silva, Auditor-Fiscal da Receita Federal, representando o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL); e Décio Ramos Porchat de Assis, Diretor Setorial Adjunto da Comissão Executiva Tributária da Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN).

A sétima audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 15/10/2019 com o título “**Devedor Contumaz: Aspectos Práticos**” com as apresentações de Ana de Oliveira Frazão, Professora de Direito Civil e Comercial da Universidade de Brasília (UnB); e Rogério Campos, Procurador da Fazenda Nacional e então Assessor Especial do Ministério da Economia, representando o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

A oitava audiência pública da Comissão Especial realizou-se no dia 22/10/2019 com o título “**Devedor Contumaz: Aspectos Práticos**”, cujos apresentadores foram Luís Inácio Lucena Adams, Advogado, Ex-Procurador-Geral da Fazenda Nacional e Ex-Advogado-Geral da União; Leonardo Dib Freire, Advogado da PLURAL; e Iágaro Jung Martins, Subsecretário de Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Na sequência, os Deputados Federais Tadeu Alencar, Presidente da Comissão, e Arthur Oliveira Maia, Relator da Comissão, coordenaram um Seminário Estadual em São Paulo/SP que se realizou na Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP no dia 11/11/19, cujo tema foi “Debate sobre os aspectos jurídicos, concorrenciais e práticos relativos ao devedor contumaz e medidas previstas no Projeto de Lei nº 1646/2019”. Além dos parlamentares citados, o Seminário contou com a presença dos seguintes participantes: Luciana Freire, Diretora Executiva Jurídica da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP; João Henrique Chauffaille Grognet, Coordenador-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CGR/PGFN); Giovanni Christian Nunes Campos, Superintendente da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal - São Paulo/SP; Heleno Taveira Torres, Professor Titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP; Fernando Facury Scaff, Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo (USP) e de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal do Pará (UFPA); Marcos Lisboa, Diretor Presidente do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa; e Zabetta Macarini Carmigani, Diretora Executiva do Grupo de Estudos Tributários Aplicados - GETAP.

Essa sucessão de eventos gerou ricos debates sobre a figura do Devedor Contumaz, objeto principal do PL 1646/19. Além dos discursos e debates em si, os palestrantes protocolaram materiais utilizados nas apresentações. Utilizamos tais materiais, apresentados no âmbito da Comissão responsável por aprofundar a discussão da problemática relativa ao Devedor Contumaz, para gerar um *corpus* textual utilizado como base de dados para o *Software Iramuteq* (<http://www.iramuteq.org/>), por meio do qual foi feita a análise da composição textual

para a identificação e interpretação das relações entre os textos coletados, o que será objeto dos itens seguintes.

Cumprе destacar que, após esses intensos debates, a Comissão restou paralisada, não mais avançando. Voltamos a lembrar que o PL 1646/19 foi apresentado no contexto da discussão e apresentação da PEC 6/19. Esta foi aprovada rapidamente, não obstante as exigências mais severas no que pertine ao processo legislativo. Em razão disso, analisaremos adiante a incidência de *veto players* sobre a presente discussão.

As apresentações dos participantes nos mencionados debates foram analisados através do Software Iramuteq e as figuras geradas a partir dessas análises são apresentadas a seguir

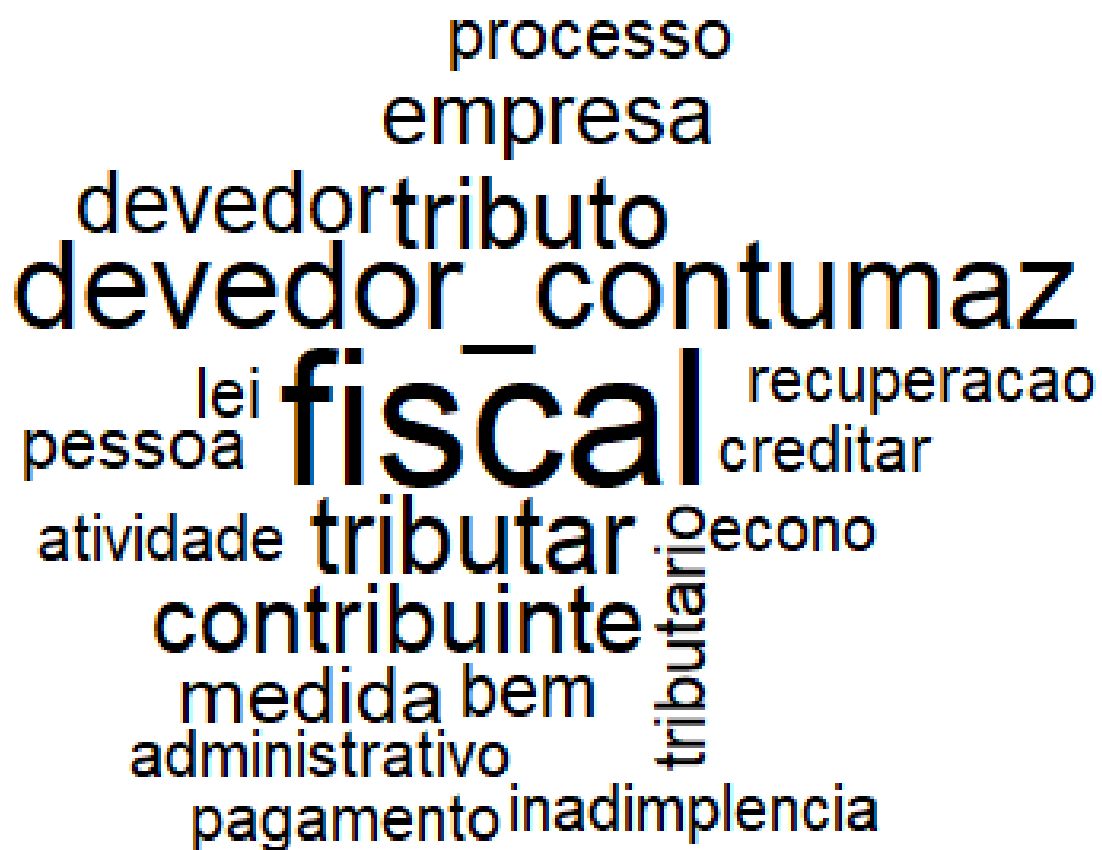


Figura 5: Nuvem de Palavras 2.

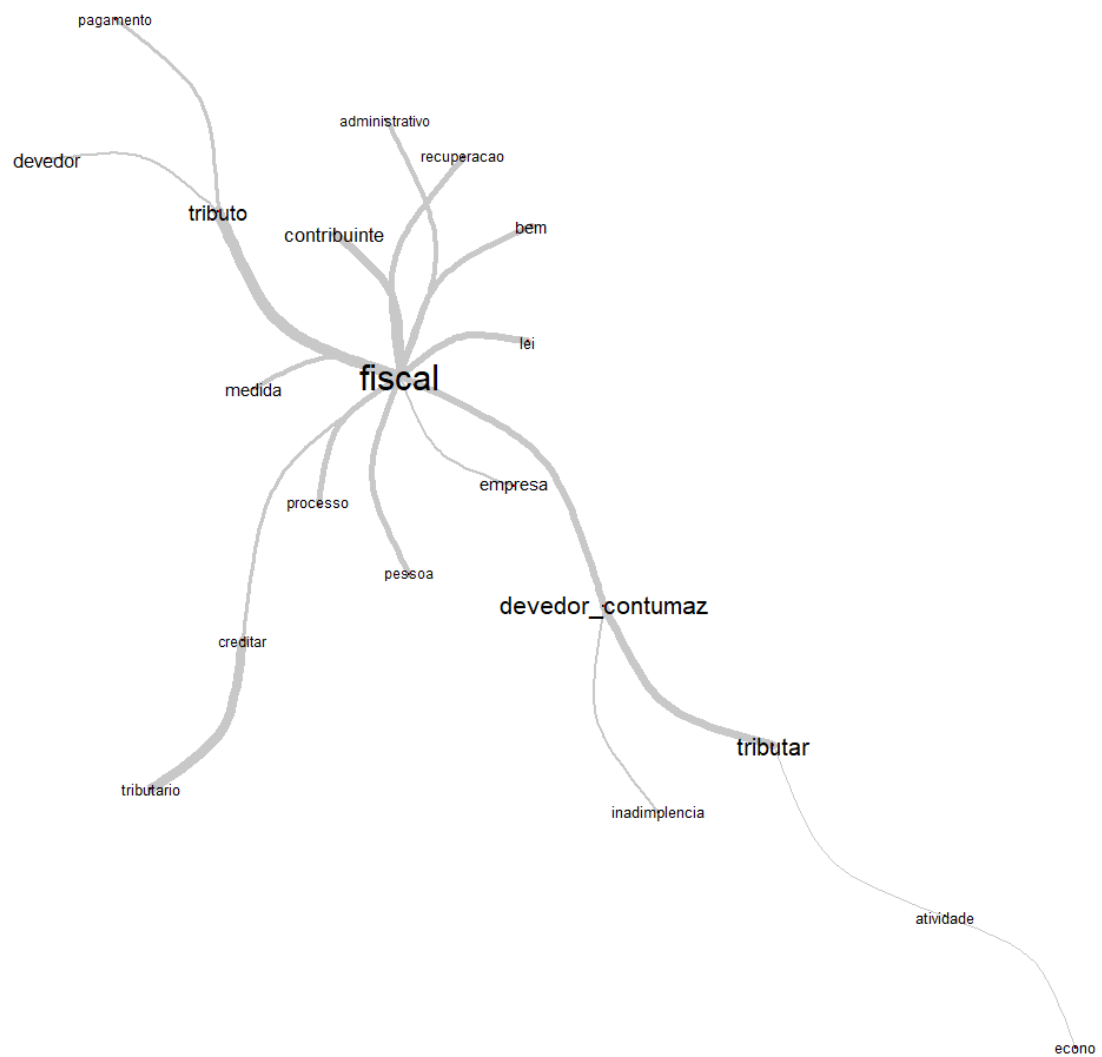


Figura 6: Análise de Similitude 2.

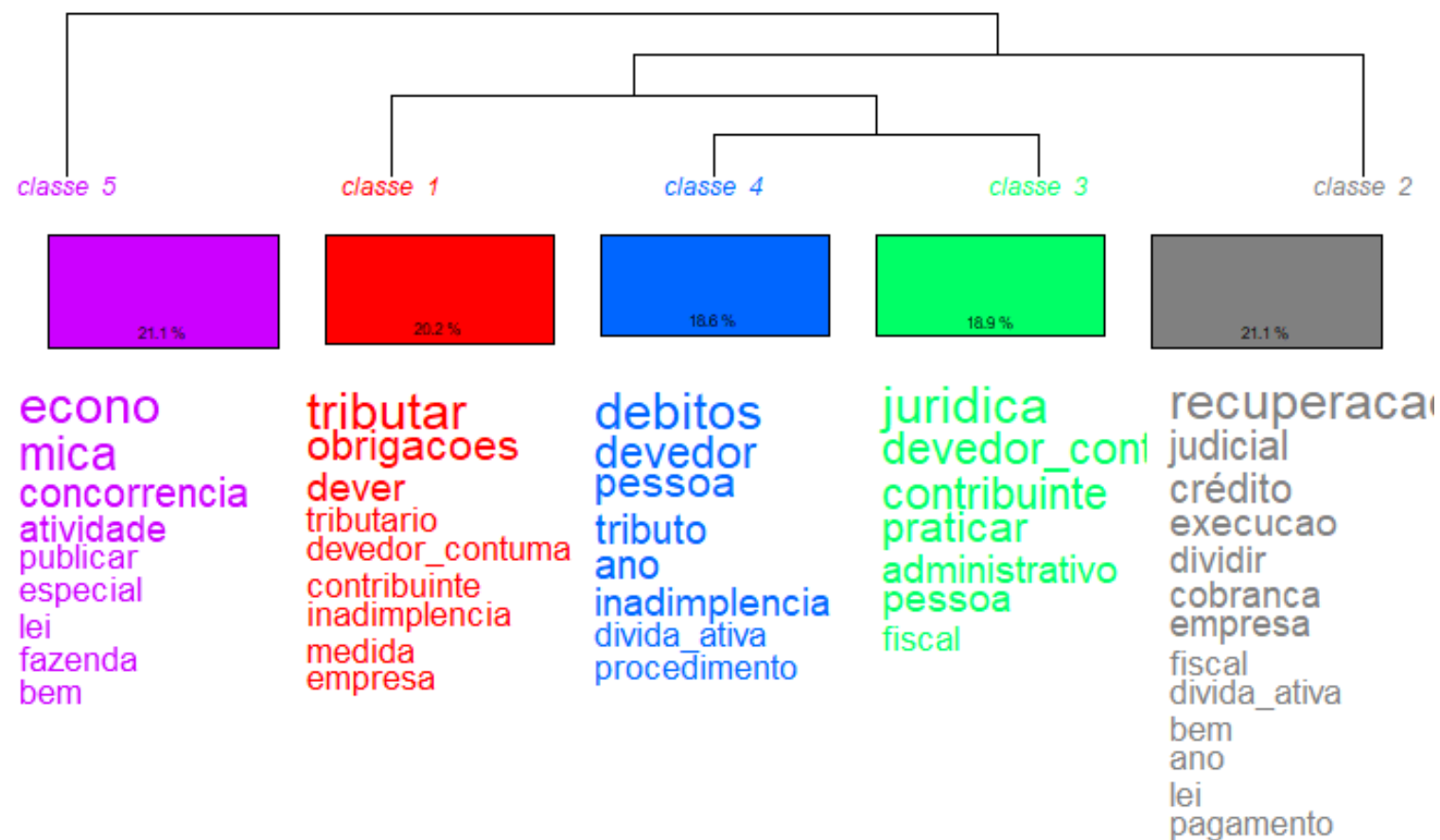


Figura 7: Dendograma 1..

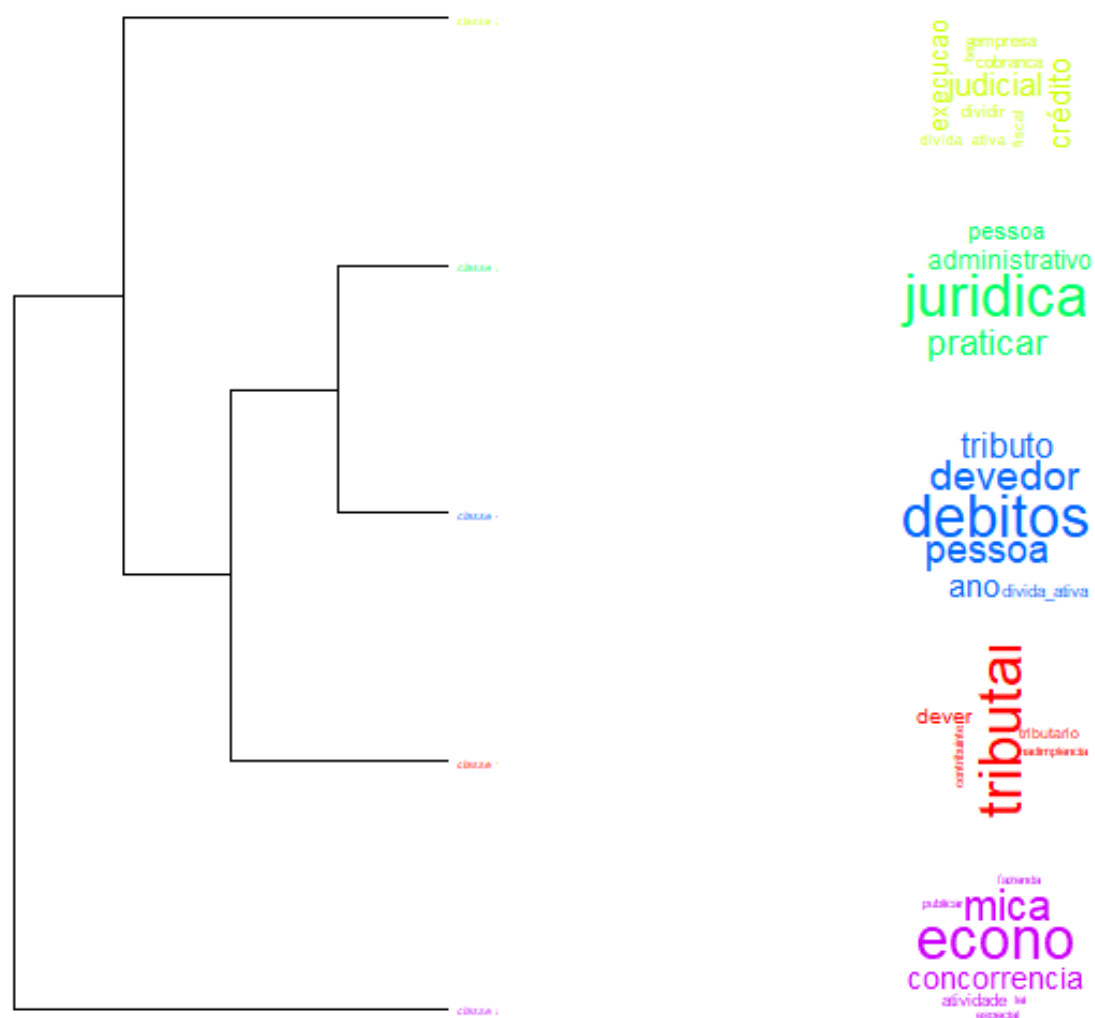


Figura 8: Dendograma 2.

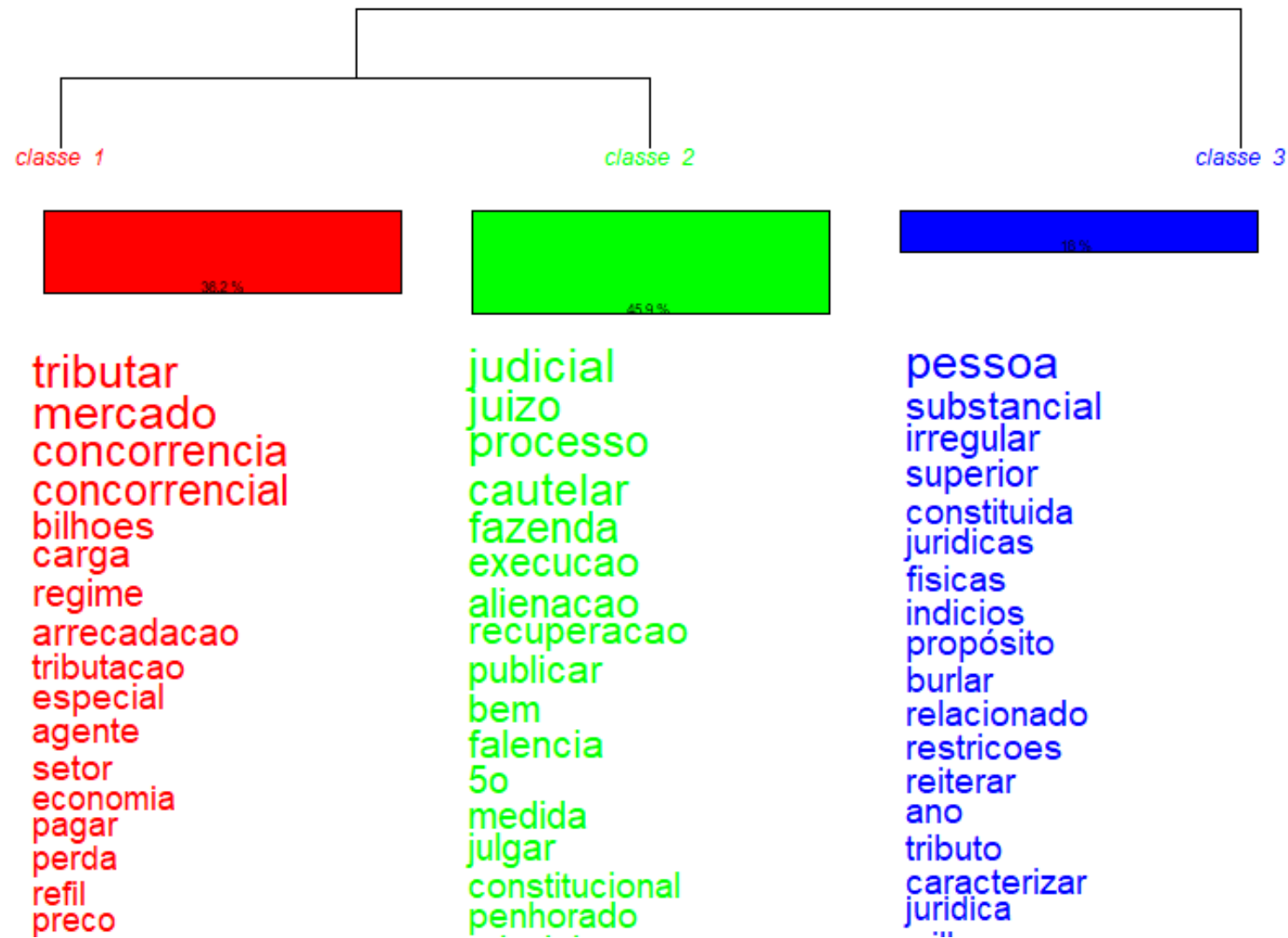


Figura 9: Classificação Hierárquica Descendente 3.

5 OS VETO PLAYERS E O PL 1646/19

5.1 A Contextualização da Questão

Considerando que a política pública de combate ao devedor contumaz interessa tanto ao poder público, na medida em que pretende evitar o não pagamento deliberado de tributos, quanto ao setor produtivo, que se protegeria de práticas concorrencialmente desleais, não se vislumbraria, em um primeiro momento, dificuldades na aprovação de tal política, posto que os únicos prejudicados seriam grandes devedores (acima de quinze milhões como visto) que atuam na seara da ilicitude. O jogo, entretanto, parece ser mais complexo.

Embora o PL 1646/19 seja de iniciativa do Poder Executivo, tivemos anteriormente o PLS 284/2017, de iniciativa parlamentar da então Senadora Ana Amélia (RS), tentando introduzir na legislação federal o instituto do Devedor Contumaz. O referido PLS tramita há mais de três anos sem contar com força política suficiente para aprová-lo.

O PL 1646/19 recebe, evidentemente, mais peso político por ter sido encaminhado pelo Poder Executivo, tendo, inclusive, a Exposição de Motivos sido assinada pelo titular do poderoso Ministério da Economia. Tsebelis (1997) afirma que o Governo possui poderes extraordinários de definição de agenda e que em mais de 50% dos países analisados, os governos encaminham mais de 90% dos projetos de lei. Além disso, a probabilidade de que esses projetos sejam aprovados é muito alta (TSEBELIS, 1997).

Ao analisar o contexto histórico de apresentação do PL 1646/19, verificamos que ele foi encaminhado pelo Poder Executivo, por ocasião do envio da Reforma da Previdência no início do presente governo, como forma de vencer uma resistência detectada no Congresso Nacional durante a tramitação da PEC 287, que dispunha acerca da Reforma da Previdência no governo Temer, e que recebeu severas críticas por não instrumentalizar o Fisco de meios para cobrar a bilionária Dívida Ativa Previdenciária fortemente concentrada nas mãos de grandes devedores.

A PEC 6/19, conhecida como a PEC da Reforma da Previdência, trazia consigo forte resistência de amplos setores da sociedade civil, sobretudo dos trabalhadores, e impactava financeiramente e de forma acentuada a classe trabalhadora, possuindo, portanto, elevado ônus político e social. Por outro lado, favorecia o setor financeiro ao abrir forte nicho de mercado, na medida em que as novas regras previdenciárias forçariam os que dispusessem de recursos a aderir a planos de previdência complementar.

De observar-se ainda que, por se tratar de emenda à constituição, requeria quórum de três quintos dos votos de cada casa do Congresso Nacional em dois turnos. Não obstante, o rito e o quórum mais exigentes, restou promulgada em menos de nove meses de tramitação – apresentada na segunda quinzena de fevereiro de 2019, foi promulgada na primeira quinzena de novembro do mesmo ano.

O PL 1646/19 possui rito e quórum simples por se tratar de mera lei ordinária. Também foi apresentado pelo governo e na mesma época da PEC 6/19. Mas, no entanto, está longe de ser aprovado. O que justificaria, então, a dificuldade de aprovar a política pública de combate ao devedor contumaz inserida no PL 1646/19?

5.2 A Teoria dos Veto Players e a Análise Introdutória da Questão

George Tsebelis (1997) trabalha com o conceito de *veto player* [ator com poder de veto] em diferentes contextos institucionais. Um *veto player* é um ator individual ou coletivo cuja concordância é necessária para que se tome uma decisão política. Segundo ele, os que não estão satisfeitos com o *status quo* preferem um sistema político capaz de introduzir mudanças rapidamente, enquanto os defensores do *status quo* preferem um sistema capaz de produzir políticas estáveis. Mesmo que as maiorias sejam grandes (caso em que se pode alegar que os resultados deveriam se ajustar à vontade dessas maiorias), pode ainda acontecer de as estruturas institucionais reagirem com uma velocidade maior ou menor do que seria desejável. Não parece claro que haja um consenso (ou que ele seja viável) quanto à desejabilidade de uma velocidade mais acelerada ou mais lenta. A rapidez da decisão no que diz respeito à mudança do *status quo* será boa se a situação for indesejável (ou porque uma pequena minoria controla o governo, como se deu no Ancien Régime francês e, mais recentemente, na África do Sul), ou se um choque exógeno vier a transtornar o processo desejável (TSEBELIS, 1997).

Ainda segundo este Autor, o conceito de *veto player* origina-se da ideia de pesos e contrapesos incluída na Constituição norte-americana e nos textos constitucionais clássicos do século XVIII. Na lição dele, Montesquieu, por exemplo, defende a necessidade do bicameralismo afirmando:

Num Estado, há sempre pessoas dignificadas pelo nascimento, pelas riquezas ou pelas honrarias; mas, se se confundissem com o povo e só tivessem, como

os outros, um voto, a liberdade comum seria sua escravidão e não teriam nenhum interesse em defendê-la, porque a maioria das resoluções seria contra elas. A participação que tomam na legislação deve ser, portanto, proporcional às outras vantagens que têm no Estado, o que acontecerá se formarem um corpo que tenha o direito de sustar as iniciativas do povo, tal como o povo tem o direito de sustar as deles. (Montesquieu, 1989, parte 2, livro 11, cap. 6).

Os *veto players* especificados pela Constituição são denominados *veto players* institucionais [*institutional veto players*]. Uma outra categoria de atores, presente em sistemas presidencialistas pluripartidários como o nosso, quais sejam, os partidos que integram uma coalizão de governo são chamados de *veto players* partidários [*partisan veto players*]. Os atores institucionais e partidários, porém, não são os únicos *veto players* em um sistema. Há várias outras categorias de *veto players* em diferentes sistemas políticos. Pode-se pensar, por exemplo, nos grandes grupos de interesse como um desses atores, pelo menos nas áreas de política que lhes dizem respeito (TSEBELIS, 1997).

Diante da realidade político-institucional brasileira e tendo em conta o PL 1646/19, podemos afirmar que o Congresso Nacional atua como *veto player* institucional, posto que especificado em nossa Carta Política. Vários grupos de interesse atuam perante o legislativo em defesa própria. Uns com mais poder de influência, outros com menos.

Ellen M. Immergut (1990) defende a tese de que as instituições políticas de cada país estabelecem diferentes regras do jogo para políticos e para grupos de interesse, buscando aprovar ou bloquear planos de ação. A Autora adota uma perspectiva formal das instituições, que enfatiza as regras constitucionais e os resultados eleitorais, para mostrar por que o processo decisório segue determinados padrões típicos em diferentes sistemas políticos. As decisões políticas não são atos singulares tomados em determinado momento do tempo; ao contrário, são o resultado final de uma sequência de decisões tomadas por diferentes atores situados em distintas posições institucionais. Significa dizer que a aprovação de uma lei exige que tenha havido uma sucessão de votos afirmativos em todas as instâncias de decisão (*decision points*). Se examinarmos a estrutura formal dessas instâncias, assim como as vinculações partidárias daqueles que decidem em cada uma dessas posições, poderemos entender a lógica do processo de tomada de decisão. As decisões políticas requerem um acordo em vários pontos ao longo de uma cadeia de decisões tomadas por representantes em diferentes arenas políticas. A sorte de uma proposta legislativa depende do número e da localização de oportunidades de veto distribuídas ao longo dessa cadeia. Se os políticos que ocupam o Executivo querem aprovar um novo programa de ação, eles têm de ser capazes de reunir votos favoráveis em todas as instâncias de decisão dessa cadeia. Inversamente, a capacidade dos grupos de interesse de

influir nas decisões depende de sua capacidade de ameaçar a aprovação da lei e, portanto, de persuadir os representantes que votam contra a lei a bloquear sua aprovação. Podem ser previstos vetos a partir da composição partidária dessas diferentes arenas políticas e das regras de transferência do processo decisório de uma arena para a outra. Os dispositivos constitucionais criam oportunidades de veto, estabelecendo regras de procedimento que determinam a divisão do poder entre os representantes eleitos. Além disso, as oportunidades de veto são influenciadas pelos resultados eleitorais e pelas características do sistema partidário que, por sua vez, afetam a distribuição dos representantes dos partidos nas diferentes arenas políticas; o poder político depende de votos. Portanto, a essência de um sistema político é a maneira pela qual as instituições políticas repartem os votos entre diferentes jurisdições, em combinação com a distribuição partidária desses votos. Esses fatores políticos e institucionais dão origem a lógicas complexas de tomada de decisão, que criam diferentes oportunidades e limites para a ação, tanto dos líderes políticos quanto dos grupos de interesse. O “poder” dos grupos de interesse não é uma propriedade desses grupos que resulte do número de membros, do dinheiro que recolhem ou dos contatos que mantêm com políticos. Embora se tenha procurado entender a influência dos grupos de interesse em função de sua posição econômica ou social, ou ainda de seus recursos organizacionais, fatores próprios e exclusivos desses grupos são insuficientes para explicar sua influência. A influência política abrange a relação desses grupos com o sistema político e, portanto, não pode ser compreendida sem uma análise da receptividade das instituições às pressões políticas. A Autora demonstra que a reação dos políticos aos grupos de interesse não depende das origens sociais ou das fraquezas pessoais desses representantes. Em vez disso, há certos mecanismos institucionais específicos que estruturam o processo decisório em dado sistema político e, assim fazendo, proporcionam a esses grupos oportunidades distintas de influenciar as decisões políticas. Dependendo da lógica do processo decisório, há diferentes estratégias políticas disponíveis para esses grupos de interesse e diferentes grupos são privilegiados pelas instituições políticas em cada país (IMMERGUT, 1990).

No Brasil, o grupo de interesse representativo dos devedores habituais tem definido a agenda no que pertine às dívidas para com o Estado. O patrimonialismo arraigado no sentimento da sociedade impõe à classe política a percepção de que os favores à custa do Erário são dever do Poder Público. Sob o pretexto de existir em nosso país uma carga tributária pretensamente elevada, o não pagamento de tributos e até mesmo a sonegação acabam sendo socialmente aceitos. Ademais, há enraizada no Brasil a cultura da dívida e dos constantes perdões às mesmas. Os conhecidos “REFIS”, programas de parcelamentos tributários periódicos parecem

contar com calendário regular e os maus pagadores fazem planejamento fiscal com base nessa periodicidade. Trata-se de prática nefasta, posto que desestimula o pagamento tempestivo dos tributos, incentiva a cultura da dívida e, sobretudo, afigura-se extremamente injusta em relação ao bom pagador que acaba sofrendo concorrência desleal. Na sequência, serão analisadas as questões relativas à carga tributária, à sonegação, bem como aos parcelamentos periódicos, a fim de, na sequência, correlacionar a autuação dos *veto players* em relação a esses temas e à Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz prevista no PL 1646/19.

5.3 O Mito da Carga Tributária Brasileira

Há em nossa sociedade o discurso corrente de que a carga tributária brasileira é muito elevada. Empresários, trabalhadores, mídia, repetem constantemente essa afirmação sem entrar em maiores detalhes acerca da realidade fática acerca da mesma. O Estudo “Carga Tributária no Brasil 2018” da Receita Federal aponta que a Carga Tributária Bruta em 2018 atingiu o patamar de 33,26% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), valor inferior ao recorde de 33,64% observado em 2007. A Figura 11 demonstra a evolução da Carga Tributária brasileira em percentual do PIB para o período de 2002 a 2018 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).



Figura 11: Evolução da Carga Tributária no Brasil – 2002 a 2018 (%PIB).

Fonte: Receita Federal, 2018.

Percebe-se que a carga tributária brasileira apresentou nas duas últimas décadas um valor mínimo de 31,64% do PIB e um máximo de 33,64%, mantendo-se praticamente estável nesse período em termos gerais. Fundamental que se compare a nossa carga tributária com as dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a fim de desmistificar a alegação de que a brasileira seria uma das maiores do mundo. A Figura 12 apresenta uma comparação entre a carga tributária nacional e a de alguns países da OCDE para o ano de 2017 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

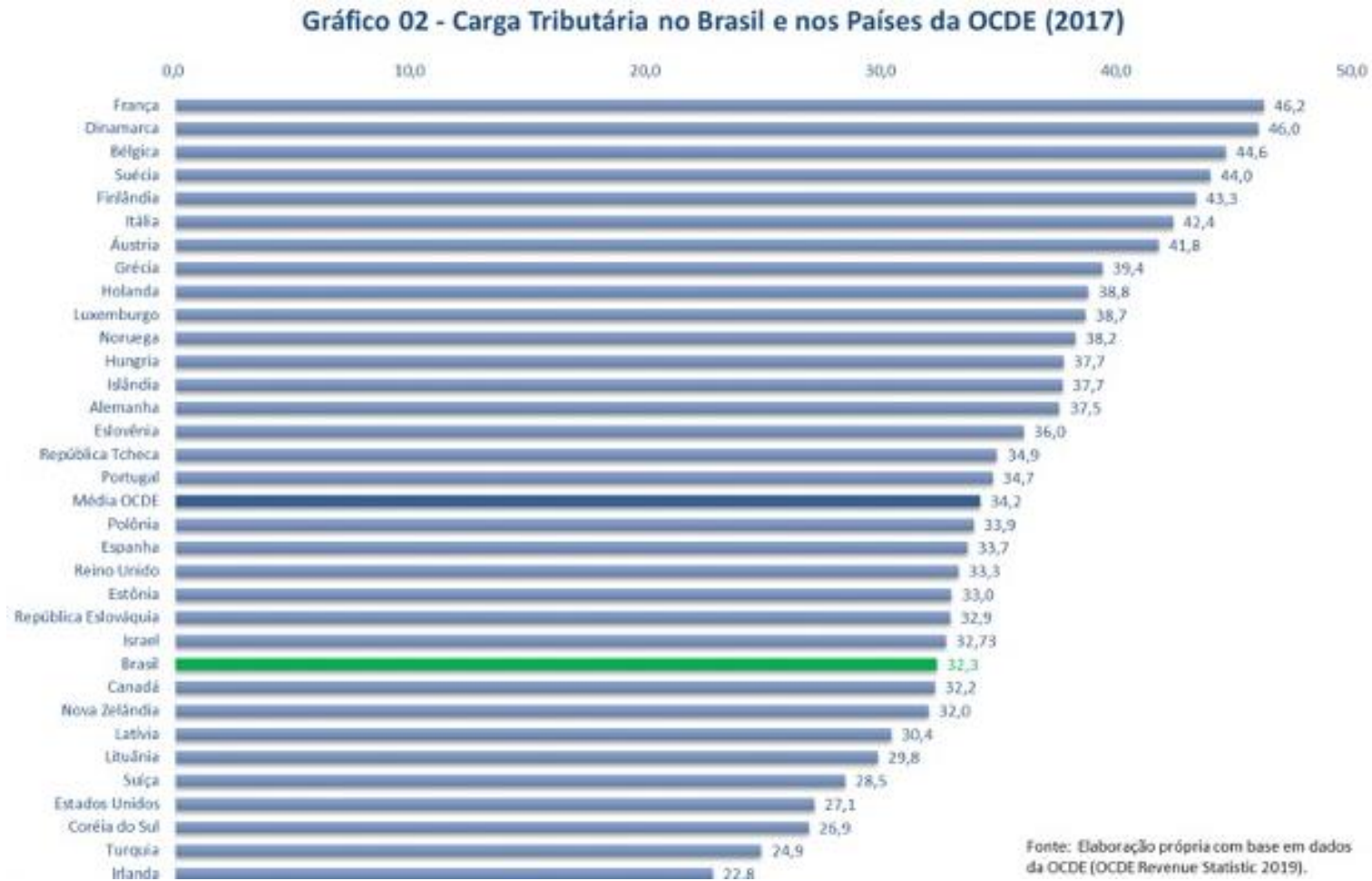


Figura 12: Carga Tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

Verifica-se, pois, que a carga tributária no Brasil, no referido ano, foi de 32,3%, inferior, portanto, à média da carga tributária dos países integrantes da OCDE que ficou em 34,2%. Vários países da OCDE apresentam carga tributária superior a 40%, chegando alguns à proximidade dos cinquenta por cento, como a França e a Dinamarca. Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda” o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto que para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais. As Figuras 13 a 17 apresentam uma comparação por base de incidência entre o Brasil e alguns países da OCDE para o ano de 2017 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

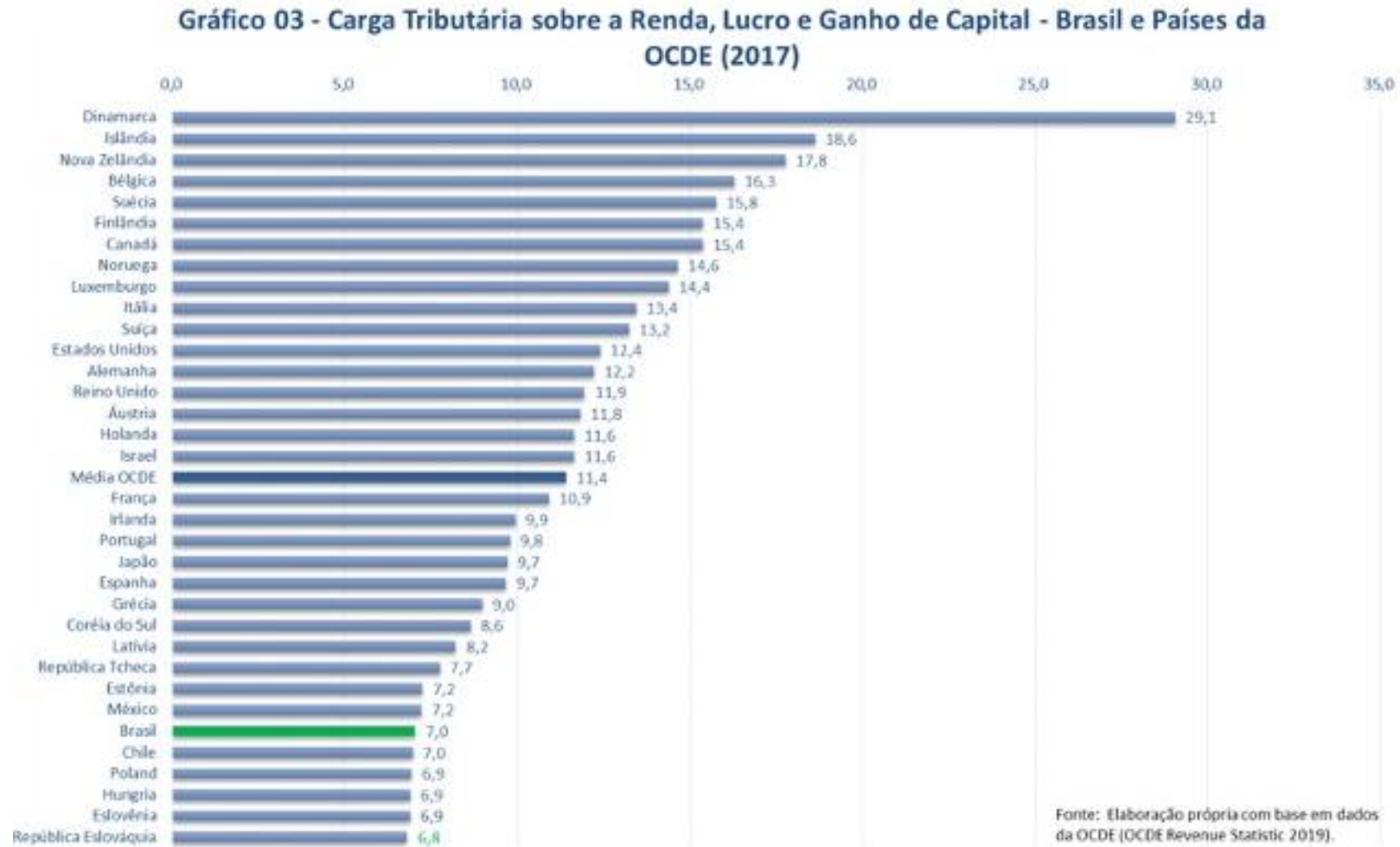


Figura 13: Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

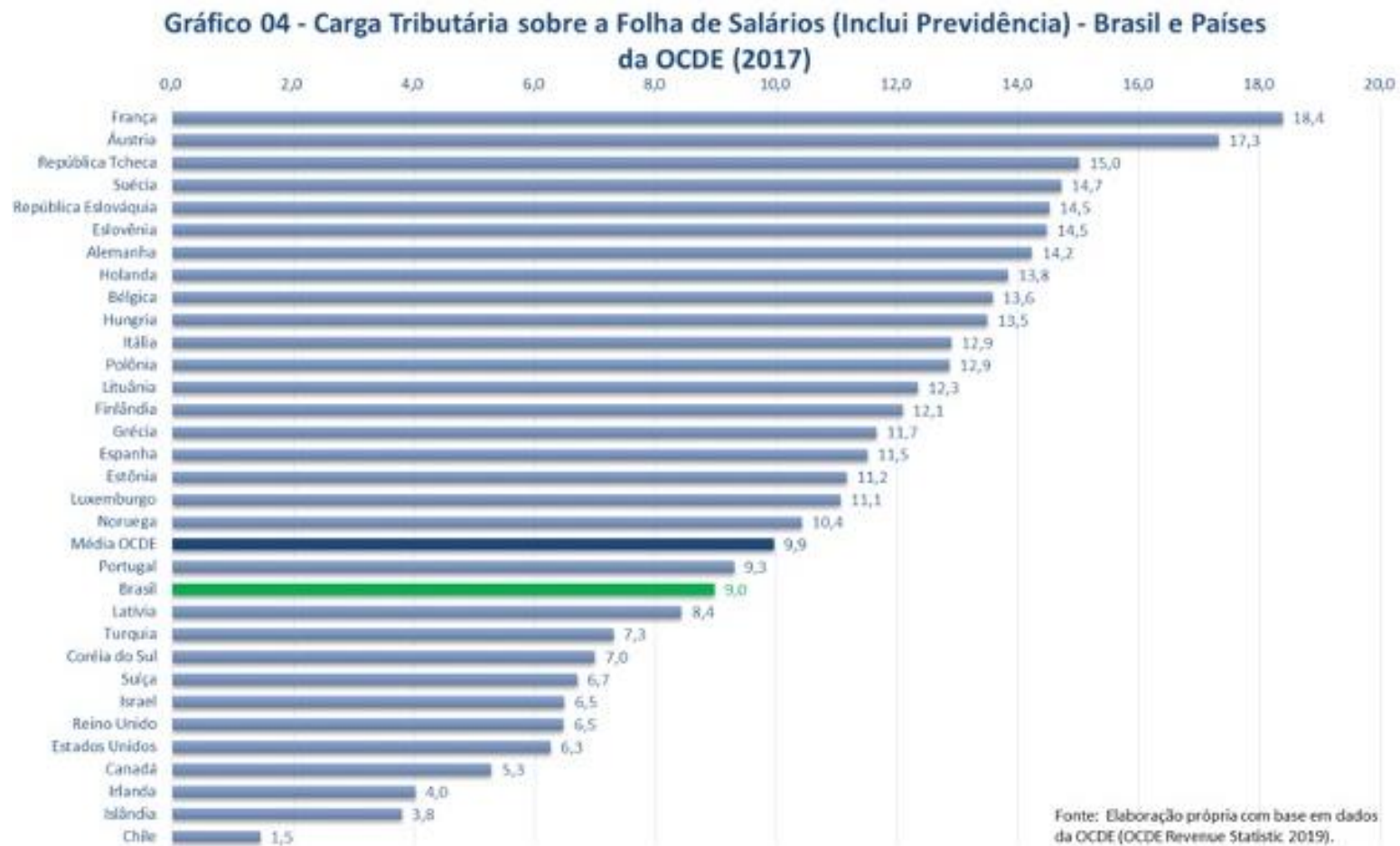


Figura 14: Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

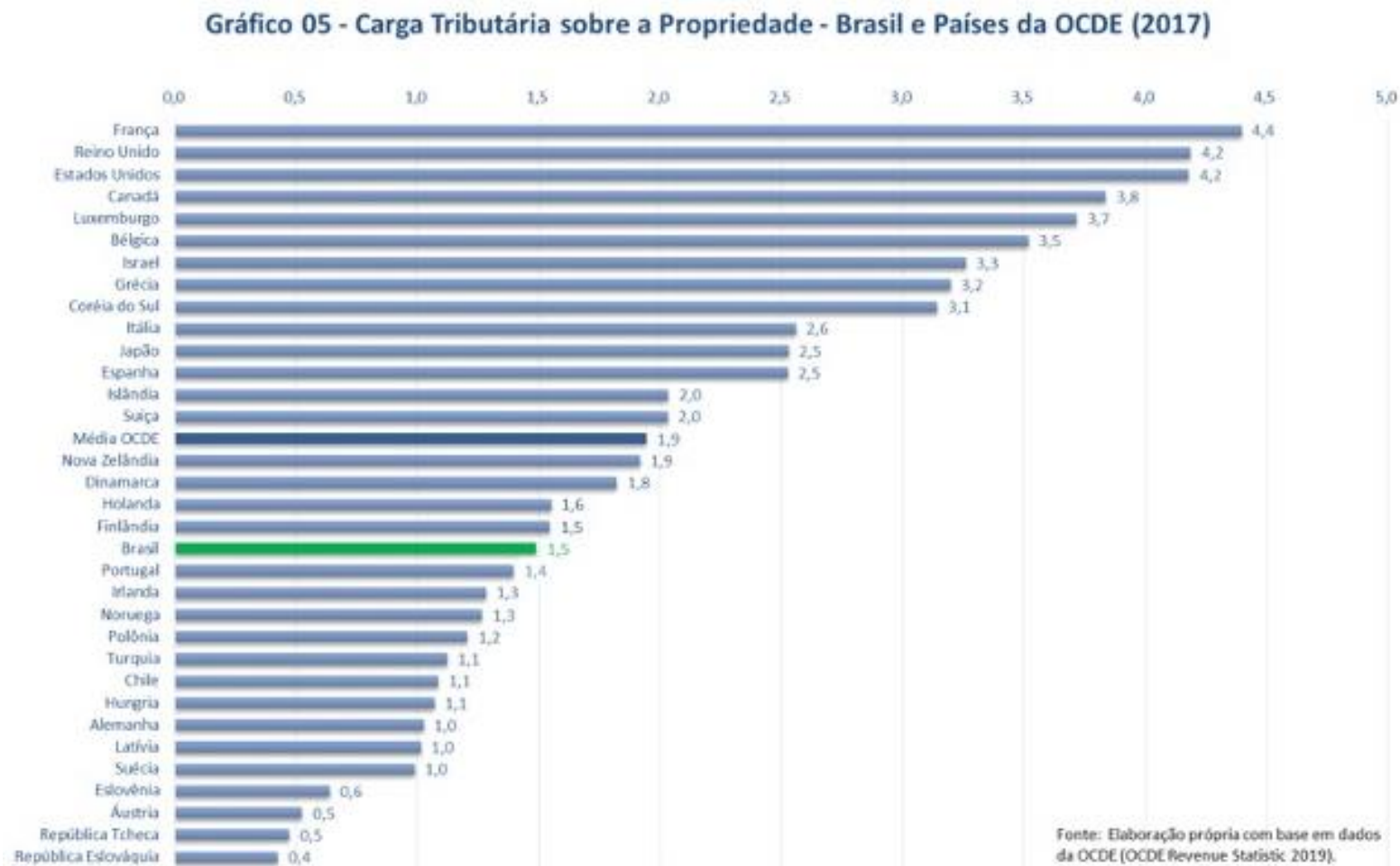


Figura 15: Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

Gráfico 06 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2017)

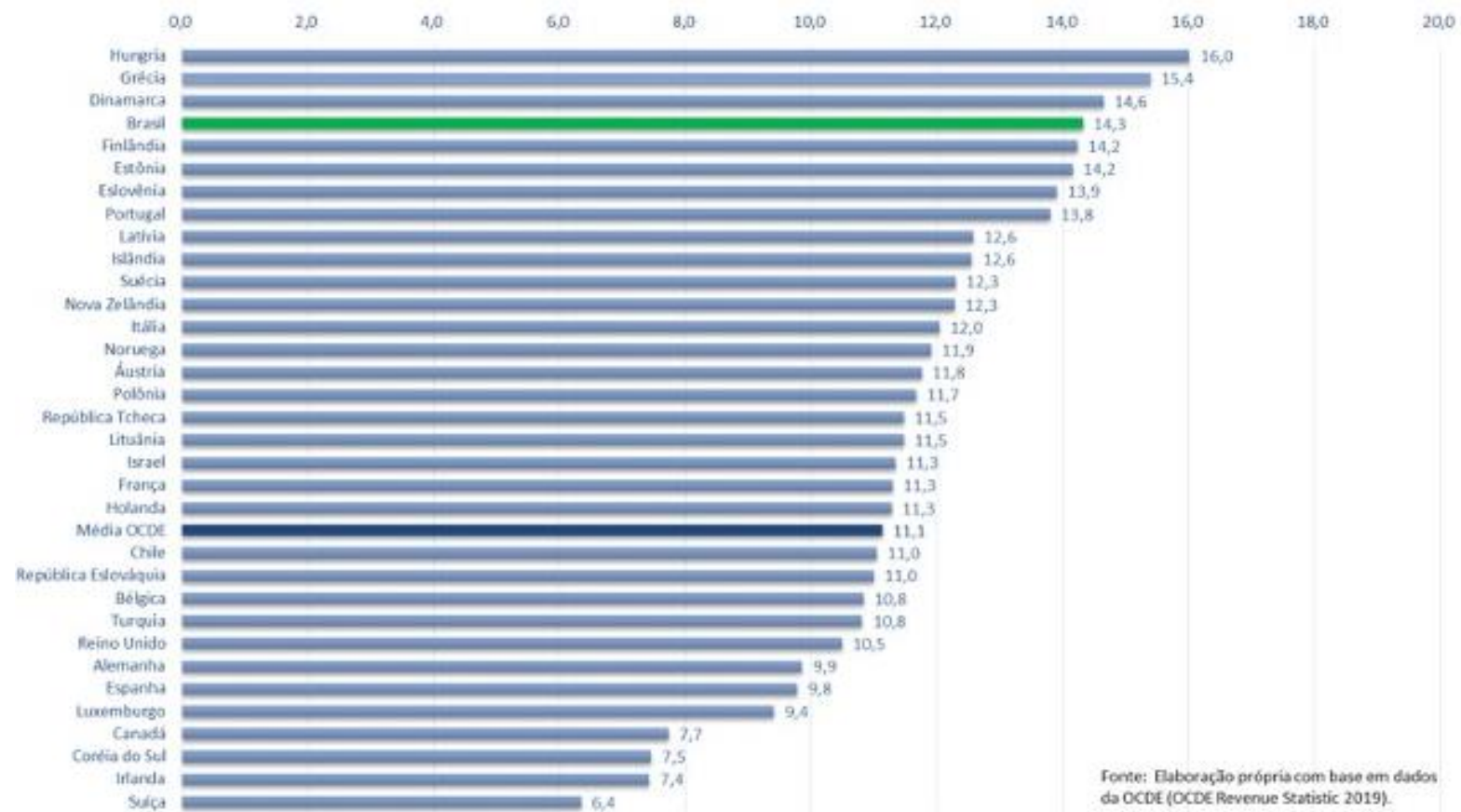


Figura 16: Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

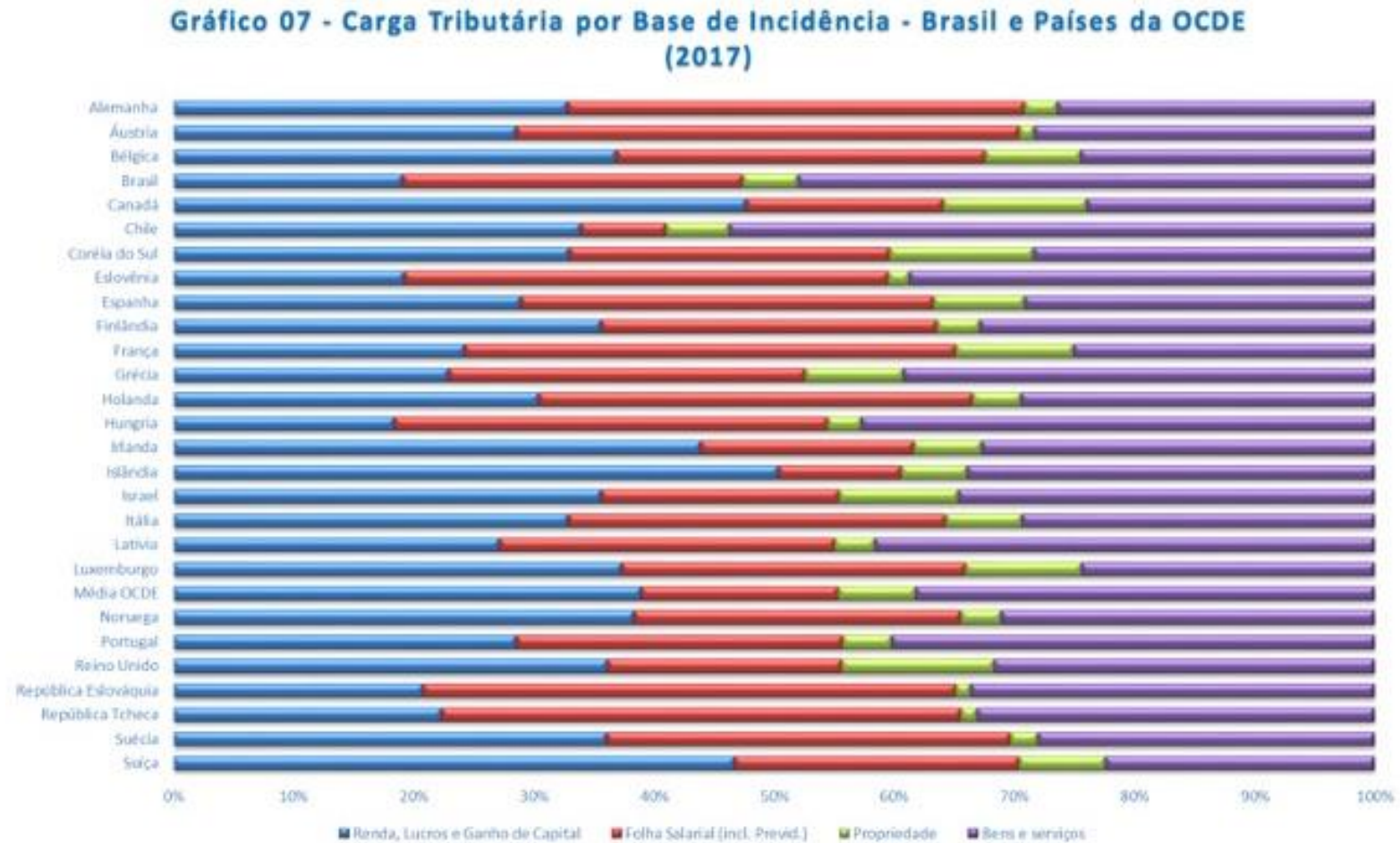


Figura 17: Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2017).

Fonte: Receita Federal, 2018.

O mesmo estudo técnico da Receita Federal traz a comparação da carga tributária brasileira com a média dos países da América Latina e Caribe. Nesse particular, o Brasil apresenta carga tributária mais elevada. Convém observar, no entanto, que dentre os referidos países há uma enorme gama daqueles que não possuem uma administração pública minimamente estruturada e, por conseguinte, serviços públicos essenciais não são sequer precariamente prestados.

De observar-se ainda, que, não obstante, o estudo em voga chama atenção para o fato de que no período de 2008 a 2017, o Brasil reduziu a carga tributária em 1,3 p.p. do PIB, enquanto outros países da América Latina e Caribe apresentaram um aumento médio de 1,3 p.p. do PIB (Figura 18).

Tabela 08

Carga Tributária Total (% do PIB) 2008 a 2017 - Brasil e Países da América Latina e Caribe

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Variação 2008 a 2017 (p.p.)
Brasil	33,6	32,1	32,3	33,2	32,4	32,4	31,7	31,9	32,1	32,3	-1,3
Média AL e Caribe	21,5	20,9	21,1	21,5	21,9	21,9	22,1	22,7	22,6	22,8	1,3

Dado extraído em 24 de outubro de 2019, de OECD.Stat

Figura 18: Carga Tributária Total (% do PIB) 2008 a 2017 – Brasil e Países da América Latina e Caribe.

Fonte: Receita Federal, 2018.

O grande problema da carga tributária brasileira, pois, não é o tamanho da carga em si, posto que se encontra na média dos países integrantes da OCDE. O que chama a atenção em relação à nossa carga tributária é a sua composição extremamente injusta, eis que, ao contrário dos Estados Unidos por exemplo, incide muito mais sobre o consumo e menos sobre a renda e o patrimônio, onerando sobremaneira as classes mais baixas. Os ricos aqui, portanto, pagam menos tributos sobre a sua renda e o seu patrimônio, comparando-se com os países desenvolvidos. Os pobres, ao contrário, na medida em que comprometem todo o seu salário com a aquisição de bens indispensáveis à sua subsistência, pagam proporcionalmente muito mais tributo, eis que a tributação do consumo no Brasil é elevada.

O imposto sobre a renda, embora a Constituição Federal determine que seja progressivo (artigo 153, parágrafo segundo, inciso I), apresenta pouca progressividade e a maior faixa já atinge a classe média baixa. Os altos salários não se submetem, portanto, a uma progressividade real. A não correção da tabela deste imposto também acaba por onerar os trabalhadores com salários mais baixos, impondo-os faixas sob as quais não estariam se houvesse correção.

Eis a lição de Thomas Piketti (2014) acerca da progressividade, correlacionando-a à proporcionalidade e à regressividade:

Um imposto é dito proporcional quando sua taxa é a mesma para todos (falamos, assim, de uma taxa fixa, “*flat tax*”). Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os humildes. Um imposto pode também ser regressivo, quando a taxa diminui para os mais ricos, seja porque eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimização fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime normal prevê que o imposto seja regressivo, como no famoso *poll tax* que custou a Margareth Thatcher seu posto de primeira-ministra em 1990 (PIKETTY, 2014).

Conclui adiante:

[...] o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI (PIKETTY, 2014).

Na prática, portanto, e em contrariedade à determinação constitucional, temos um imposto de renda regressivo. A tributação de faixas salariais baixas, que deveriam ser isentas,

por um lado, e a isenção de tributação dos dividendos, evidenciam tal regressividade e, por conseguinte a manifesta injustiça fiscal, em uma clara apropriação pelos poderosos do sistema tributário brasileiro, de modo a obter benefícios à custa da massa populacional severamente tributada.

Ainda a lição de Piketty (2014):

[...] a história do imposto progressivo ao longo do século passado sugere que o risco de ser impulsionado em direção a uma hierarquia é real e não incentiva em nada o otimismo em relação à evolução americana. Foram as guerras, e não o sufrágio universal, que conduziram à ascensão do imposto progressivo. A experiência da França na Belle Époque demonstra, de forma caba, o grau de má-fé atingido pelas elites econômicas e financeiras para defender seus interesses, assim como às vezes o dos economistas, que ocupam hoje um lugar invejável na hierarquia americana das rendas e que têm uma desagradável tendência a defender com frequência seus interesses privados, ocultando-os por trás de uma improvável defesa do interesse geral (PIKETTY, 2014).

O imposto sobre Grandes Fortunas, embora previsto desde 1988 na Constituição Federal, não foi ainda instituído. Alguns países desenvolvidos dele se valem e, mais recentemente, outros o previram, como é o caso da Argentina. A isenção da tributação dos dividendos e a não incidência tributária sobre a propriedade de jatinhos e iates particulares também são exemplos de tratamentos benéficos outorgados aos que possuem elevadas renda no Brasil, podendo-se afirmar que o nosso país consiste em verdadeiro paraíso fiscal para os ricos.

O imposto sobre as heranças em nosso país apresenta alíquotas muito inferiores às dos países integrantes da OCDE. O Senado Federal previu, entre nós, a alíquota máxima de 8% (Resolução n. 09/92). Por se tratar de um tributo de competência dos Estados, cada qual institui a sua própria alíquota, ficando, na média, em torno de 4% no Brasil, havendo um movimento recente de elevação, por parte de alguns Estados, para a máxima de 8%. Ademais, deveríamos prever a progressividade deste imposto, de modo a isentar as pequenas heranças e onerar, sobremaneira, os grandes patrimônios. A média dessa tributação no âmbito da OCDE aproxima-se dos 30%, o que comprova mais uma das injustiças de nosso sistema tributário, implicando um evidente favorecimento aos ricos (Tabela 1) (LODI RIBEIRO, 2019).

Tabela 1 – Comparativo da tributação das heranças em diferentes países.

Países	Alíquotas
Inglaterra	40,0
França	32,5
Japão	30,0
EUA	29,0
Alemanha	28,5
Suíça	25,0
Luxemburgo	24,0
Chile	13,0
Itália	6,0
Brasil	3,8

Fonte: LODI RIBEIRO, 2018.

Atentando para a injustiça dessa questão, Piketty constata que “perto de um sexto de cada geração receberá uma herança maior do que metade da população ganha por meio do trabalho ao longo da vida (em grande medida, essa é a mesma metade da população que não recebe praticamente herança alguma)” (PIKETTY, 2014). Isso considerando a França, um país socialmente menos desigual que o Brasil, e no qual se aplicam alíquotas maiores para tributar a herança...

Em relação à base de incidência, a tabela seguinte comprova que somados os tributos incidentes sobre o consumo (bens e serviços) com folha de salários temos um total correspondente a 72,13% da carga tributária. Se somarmos o percentual da tributação da renda dos assalariados (o percentual total do imposto sobre a renda é de 21,62%) chegaremos a um percentual próximo dos 80%, ou seja, poderíamos afirmar que trabalhadores e consumidores respondem por cerca de 80% da carga tributária brasileira! (Figura 18) (LODI RIBEIRO, 2015).

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018

		% da Arrecadação Total										
Cód.	Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
1000	Renda	22,17%	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%	
2000	Folha de Salários	27,79%	27,60%	27,17%	28,06%	27,45%	27,77%	27,76%	27,86%	27,75%	27,39%	
3000	Propriedade	3,91%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%	
4000	Bens e Serviços	44,46%	45,71%	45,10%	45,42%	45,91%	45,50%	44,92%	43,33%	44,28%	44,74%	
5000	Trans. Financeiras	1,80%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%	
9000	Outros Tributos	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Figura 19: Série Histórica – Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2009 a 2018.

Fonte: Receita Federal, 2018.

Na lição de Ricardo Lodi Ribeiro (2019):

A Justiça de um sistema tributário não repousa na distinção entre as espécies tributárias, que são em parte uma decisão arbitrária do legislador. Assim, a opção pela instituição de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição guarda menos relevância em relação aos aspectos distributivos do que as bases econômicas que são escolhidas para serem tributadas e os seus aspectos quantitativos. A carga e a base tributárias de um país revelam as escolhas legislativas sobre quanto tributar, quem tributar e em que medida. Deste modo, a partir da mensuração de cada tributo do sistema é possível identificar os objetivos da política fiscal, bem como quais os segmentos econômicos estão sendo mais ou menos onerados (LODI RIBEIRO, 2019).

Observa adiante que:

[...] a justiça de um sistema tributário está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio de um lado, e aqueles que nada tem, senão despesas, de outro. Os objetivos de cada sociedade vão presidir tais escolhas que desaguarão na formulação do seu sistema tributário (LODI RIBEIRO, 2019).

Tal sistema tributário extremamente perverso é resultado, pois, de escolhas políticas. O legislador brasileiro optou por onerar a classe trabalhadora e os pobres, ao passo em que aliviou tributariamente os ricos. As forças que atuam perante as instâncias de formulação e aprovação das políticas tributárias tradicionalmente optam por impor o ônus de custear as despesas estatais aos assalariados e consumidores. Trata-se, portanto, de um sistema elaborado para gerar desigualdade fiscal e, por conseguinte, desigualdade social. Um verdadeiro escândalo em se tratando de um país formado majoritariamente por um enorme contingente de pessoas que vivem em situação de pobreza. Os ricos, no entanto, valem-se do mito da elevada carga tributária brasileira para justificar socialmente práticas de sonegação fiscal.

5.4 Breves Considerações sobre a Sonegação Fiscal no Brasil

Em nossa sociedade percebe-se um discurso comum de tolerância para com a sonegação fiscal. Costuma-se alegar, inclusive, que sonegar trata-se de prática de legítima defesa, tendo em conta a elevada carga tributária brasileira, o que, como visto no item anterior, trata-se de puro mito. Justificam tal prática, ainda, com referências à corrupção que geraria o desvio dos

recursos tributários. Setores influentes do empresariado alimentam o discurso favorável à sonegação, de modo a obter a complacência da sociedade para tal prática ilegal.

Ocorre que, se para pessoas desonestas a sonegação pode ser considerada como mais uma forma de viabilizar enriquecimento maior, o fato é que a sociedade como um todo é extremamente prejudicada com tal desvio de conduta, na medida em que se priva de recursos públicos indispensáveis ao custeio de serviços essenciais à população, tais como saúde, educação, saneamento básico, segurança pública, dentre outros fundamentais à sociedade.

De observar-se, ainda, que, como a carga tributária brasileira é especialmente alta em relação ao consumo, os pobres ao adquirirem bens indispensáveis à sua subsistência são altamente tributados, não tendo a possibilidade de sonegar. Ademais, em sendo o imposto sobre a renda do trabalhador descontado diretamente na fonte, da mesma forma ele não possui condições de sonegar os seus ganhos. O grande capital, ao contrário, possui formas sofisticadas de praticar a sonegação, tal como com a lavagem de dinheiro, por exemplo. Mais uma vez, portanto, percebe-se que a sonegação impacta mais severa e nocivamente os mais pobres, posto que estes não dispõem de meios para tal prática bem como são privados de políticas sociais que poderiam ser melhor prestadas.

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) apresenta desde 2013 o estudo “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação”. Desde então, têm sido feitas atualizações nos cálculos com base nas arrecadações dos exercícios imediatamente anteriores. No “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018” (<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>) chegou-se à constatação de que, em um único ano, a sonegação fiscal atingiu o montante de 626,8 bilhões de reais. Conclui o estudo em voga: “poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzida em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação” (SINPROFAZ, 2019). Esses R\$ 626,8 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, não considerados os repasses, mas apenas a arrecadação direta.

O referido estudo estimou um indicador de sonegação de 27,6% da arrecadação tributária nacional brasileira. Tal percentual equivale a 9,2% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 626,8 bilhões levando-se em conta o PIB para 2018. Esse percentual coincide com a lição de Ladislau Dowbor (2017):

A evasão fiscal torna-se demasiado simples, e a possibilidade de localizar os capitais ilegais muito reduzida. De toda forma, o volume gigantesco de evasão fiscal, da ordem de 10% do PIB, é insustentável, em particular porque se trata em geral de quem mais pode pagar, dos grandes que têm mais poder político e mais capacidade de recorrer aos sistemas de “otimização fiscal” como é simpaticamente chamada a evasão (DOWBOR, 2017).

Enfim: seja por privar o Erário de recursos financeiros, seja por desfalcas a prestação de serviços públicos indispensáveis à sociedade, seja por gerar significativo aumento da carga tributária, a sonegação é nociva sob vários aspectos. Porém, na medida em que os poderosos possuem mais condições de sonegar e, de fato, o fazem em monta extremamente maior, pode-se afirmar que a sonegação contribui, seguramente, para aumentar a desigualdade. Mais um exemplo claro de uma medida fiscal geradora de injustiça social.

5.5 A Cultura dos Parcelamentos Especiais – “REFIS”

Há enraizada no Brasil a cultura da dívida e dos constantes perdões às mesmas. Os conhecidos “REFIS”, programas de parcelamentos tributários periódicos parecem contar com calendário regular e os maus pagadores fazem planejamento fiscal com base nessa periodicidade. Trata-se de prática nefasta, posto que desestimula o pagamento tempestivo dos tributos, incentiva a cultura da dívida e, sobretudo, afigura-se extremamente injusta em relação ao bom pagador que acaba sofrendo concorrência desleal. Tais parcelamentos frequentes perdoam boa parte dos juros e encargos da dívida, de forma que, anos depois, quase que se restabelece o valor nominal da dívida originária. Embora sejam extremamente criticados por setores técnicos (Tribunal de Contas da União, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal, por exemplo), em razão dos efeitos econômicos comprovadamente nocivos, os parcelamentos periódicos tornaram-se recorrentes. Grupos de interesse representativos dos devedores habituais conseguem manter o calendário de benefícios frequentes com forte atuação junto ao parlamento, ou seja, os REFIS constituem política pública governamental, configurando evidente *status quo*.

Ao longo das últimas duas décadas foram criados quase 40 (quarenta) programas de parcelamentos especiais todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de

prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Receita Federal em seu “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais” comparou as condições de parcelamentos oferecidas em 26 (vinte e seis) países com base no *Working Smarter in Tax Debt Management*, publicado em 24 de julho de 2014 pela OCDE:

Para a maioria, o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia. Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos em prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), além de parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000, que pode durar várias décadas ou até séculos, ou ainda do parcelamento para órgãos públicos, concedido em 240 meses. [...] Mesmo no parcelamento convencional, a regra no Brasil já é mais benéfica que na maioria dos países analisados pelo estudo da OCDE. Ressalte-se que nesse tipo de parcelamento, no Brasil o contribuinte pode parcelar o seu débito em 60 parcelas, sem qualquer justificativa quanto a eventual dificuldade financeira ou análise de capacidade de pagamento, podendo ainda reparcelar as dívidas incluídas em parcelamentos anteriores inadimplidos. Além de todas essas facilidades, a norma brasileira também não exige apresentação de garantia para o crédito tributário parcelado na via administrativa (Figura 19) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países		
País	Prazo	Critério/Condição
Áustria	12 meses	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.
Austrália	em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigado a fazer pagamentos por débito direto em contas-correntes.
Armênia	De 2 a 6 meses	
Azerbaijão	De 1 a 9 meses	Com apresentação de garantia.
Bélgica	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bulgária	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Estônia	Variável	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Finlândia	24 meses	Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.
França	6 meses, 24 a 26 somente em casos específicos.	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.
Itália	72 meses a 10 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.
Cazaquistão	n/c	Mediante análise situação econômica e apresentação de garantia.
Coreia	12 meses	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.
Holanda	8 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.
Nova Zelândia	n/c	Permite parcelamento apenas de parte da dívida.
Polónia	n/c	Apresentação de garantia.
Portugal	24 meses ou mais	Mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Romênia	De 5 a 7 anos	Somente em razão de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Federação Russa	12 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e apresentação de garantia.
Singapura	n/c	Condição de débito direto na conta do contribuinte.
Eslovênia	24 meses	Somente no interesse da administração e mediante comprovação de ausência de liquidez.
Eslováquia	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses	Mediante apresentação de garantia.
Espanha	De 6 a 24 meses	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas pequena monta.
Suíça	Variável	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais.
Suécia	De 1 a 2 meses (PF) 3 meses (PJ)	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas pequena monta.
Reino Unido	n/c	Somente em casos especiais e mediante análise da capacidade de pagamento.
Estados Unidos	n/c	Débito direto online.

Fonte: OCDE - disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

Figura 20: Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países.

Fonte: Receita Federal, 2017.

Conclui o mencionado estudo da Receita Federal:

A instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros, e também encargos legais cobrados quando da inscrição em Dívida Ativa da União vem influenciando de forma negativa o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário da sua obrigação, evidenciando assim uma cultura de inadimplência. [...] Os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. Frise-se que as regras oferecidas nesses programas tornam muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens. Caso opte por aplicar os recursos em títulos públicos, por exemplo, que são remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção será muito vantajosa para o contribuinte, pois ele poderá, num futuro próximo, resgatar esses títulos públicos e pagar à vista seus débitos, obtendo grande ganho devido aos descontos, inclusive dos mesmos juros adquiridos com a aplicação [...] Portanto, conclui-se que a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores, devendo qualquer medida proposta nesse sentido rejeitada (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Com o intuito de evitar os abusos decorrentes dos REFIS, foi editada a Lei nº 13.988/20 possibilitando que a União, suas autarquias e fundações, e os devedores realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Trata-se de instituto, portanto, recém regulamentado. Pretende-se com tal inovação evitar a edição dos REFIS.

Segundo Campos (2021), a criação de um REFIS no contexto atual beneficia única e exclusivamente contribuintes que dele não necessitam, seja porque não afetados pela crise ou dela beneficiados, bem como atende aos sonegadores e devedores contumazes, excluídos da transação, as custas de todos os demais contribuintes, não se coadunando com os anseios da sociedade, os princípios republicanos, o Estado de direito e o ideal de justiça fiscal (Campos, 2021). Aguardemos para verificar os efeitos da aplicação desse instituto recém instituído.

O mesmo grupo de interesse que deu origem a esse *status quo* de perdões periódicos de dívidas tributárias atua para evitar a introdução, na legislação federal, da política pública de combate ao devedor contumaz, ou seja, atua manifestamente como *veto player*.

5.6 A Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz e os Veto Players

Constatou-se que a carga tributária brasileira incide mais sobre a massa trabalhadora do que sobre os detentores do capital, sendo o Brasil um paraíso fiscal para os ricos. Não obstante paguem menos tributos, os mais ricos ainda dispõem de artifícios mais robustos e sofisticados para sonegar, ao passo em que os mais pobres desses meios não dispõem, sobretudo por terem uma elevada tributação no consumo e descontos incidentes na folha de pagamento. Porém, caso as dívidas tributárias dos ricos sejam declaradas ou descobertas, conseguem sensibilizar os parlamentares para as aprovações dos frequentes perdões de dívidas tributárias, leia-se de dívidas para com o povo.

Tal evidente e injusta situação é resultado de escolhas políticas, fruto do ordenamento jurídico vigente. A carga tributária é elaborada para ter em si uma composição injusta, regressiva, impondo à massa trabalhadora a maior parte do seu peso. Desta forma, impede-a de efetivamente valer-se de mecanismos de sonegação, apesar de, inconscientemente, repetir mantras impostos pela classe verdadeiramente dominante defendendo contra si mesma a sonegação de impostos como “legítima defesa”. Tais limitações fáticas ao “poder sonegar” também são oriundas de opções políticas conscientemente traçadas. Porém, se os detentores do grande capital vierem a possuir dívidas, a eles, frequente e constantemente, são viabilizados parcelamentos tributários especiais com o perdão de boa parte dos acréscimos, de sorte que a dívida volta a ter quase que a sua composição original.

Essa condescendência histórica é fruto da nossa cultura patrimonialista para com o grande capital. Este apropria-se historicamente das riquezas nacionais, impondo à grande massa apenas ônus e pobreza perene, na medida em que controla o poder legislativo e define tais políticas manifestamente injustas. Não causa espanto, portanto, que uma política pública de combate ao devedor contumaz enfrente resistência, não obstante possua manifesto custo-benefício em prol da sociedade como visto anteriormente.

O combate ao atuar deliberadamente ilícito do devedor contumaz viabilizaria:

- I. o incremento de recursos financeiros ao Estado, favorecendo, portanto, as contas públicas;
- II. a concorrência em igualdade de condições às empresas que arcam corretamente com as suas obrigações tributárias;
- III. um ambiente concorrencial saudável difusamente considerado;

IV. o incremento de serviços públicos que deveriam ser custeados com os tributos que deixam de ingressar nos cofres públicos, em razão da prática deliberadamente reiterada; e

V. a diminuição da carga tributária, em razão do aumento na arrecadação.

A Análise Econômica do Direito, como visto, evidencia o custo-benefício da adoção de uma política pública de combate ao devedor contumaz. Tendo em conta o conceito de eficiência de Kaldor-Hicks, a confrontação dos benefícios e custos sociais no combate ao devedor contumaz beneficia o Estado, os empresários honestos, o ambiente concorrencial e a sociedade como um todo. Por outro lado, tal política pública prejudicaria os agentes econômicos desonestos que se valem de expedientes ilícitos, particularmente o não pagamento deliberado de tributos, para obtenção de vantagens indevidas.

Tal confronto entre estes benefícios e custos sociais, impõe evidentemente a adoção da política pública de combate ao devedor contumaz, visto que ganharão Estado, empresários honestos, ambiente concorrencial e sociedade, por um lado e, por outro, perderão apenas aqueles que se valem de práticas ilícitas em benefício próprio, comprovando, pois, o custo-benefício da referida política pública.

A Análise Econômica do Direito recomenda, portanto, neste caso, que se afastem as externalidades negativas geradas pela atuação ilícita dos devedores contumazes. Externalidades essas que geram, como analisado, prejuízo: aos cofres públicos; a uma ampla gama de empresários honestos; ao ambiente concorrencial e a toda a sociedade. De observar-se, ainda, o potencial de causar um círculo vicioso com reações em cadeia que prejudiquem a todos crescentemente.

Não obstante, as mesmas forças reacionárias que definem o sistema tributário nacional como eminentemente injusto em relação à carga tributária, à sonegação e no que diz respeito ao pagamento dos tributos, atuam resistindo à aprovação de política pública que combata a nociva figura do devedor contumaz. O grupo de interesse relativo aos empresários viciados em favores estatais e temerosos de atuação mais forte do fisco, inviabilizam a aprovação de projetos como o PL 1646/19, atuando como verdadeiros *veto players*.

O parlamento brasileiro tornou-se refém deste grupo de interesse que se vitimiza com o discurso da carga tributária, não obstante esta incida particularmente sobre o assalariado; e com as constantes ameaças de, se não houver o perdão das dívidas ou se aprovarem um endurecimento das cobranças tributárias, promover desempregos em massa. Aprisionam a classe política com esse discurso.

Charles E. Lindblom (1982) ensina que muitos tipos de reforma de mercado acionam automaticamente punições na forma de desemprego ou economia lenta. Queremos que as empresas arquem com uma parcela maior da carga tributária do país? Devemos temer que tal reforma desencoraje o investimento empresarial e reduza o emprego? Mais uma vez, devemos arcar com as consequências dos custos para eles de fazê-lo e os declínios resultantes no investimento e no emprego. Uma linha de reforma após a outra seria bloqueada por punições futuras. Uma enorme variedade de reformas de fato abala as expectativas comerciais de lucratividade e, portanto, reduz o emprego. Impostos comerciais mais altos reduzem a lucratividade. Incontáveis reformas, portanto, são seguidas imediatamente pela punição do desemprego. Desempenhando seus papéis em um sistema de indução, os empresários não podem ser comandados, mas devem ser induzidos. Assim, o incentivo se torna o cerne do sistema de punição automática. Qualquer mudança de postura de que não gostem é um desincentivo, levando-os a não desempenhar sua função ou desempenhá-la com menos vigor. Qualquer mudança ou reforma de que não gostem traz para todos nós o castigo do desemprego ou de uma economia lenta. Mais uma vez, o sistema funciona assim não porque os empresários conspiram ou planejam nos punir, mas simplesmente porque muitos tipos de mudanças institucionais são de um caráter que eles não gostam e, conseqüentemente, reduzem os incentivos com os quais contamos para motivá-los a fornecer empregos e realizar suas outras funções. O resultado é que em toda a gama de mudanças institucionais, das quais os próprios empresários não gostam, um recuo punitivo automático funciona para reprimir a mudança. O aprisionamento das instituições e da formulação de políticas na sociedade orientada para o mercado seria normalmente descartado como uma característica embaraçosa de sistemas aparentemente democráticos. Não nos sentimos confortáveis em reconhecer que o controle popular é prejudicado nesses sistemas por um recuo punitivo automático. A nova administração nos diz que não podemos ter crescimento, não podemos ter estabilidade de preços e não podemos ter pleno emprego, a menos que paremos de minar os incentivos às empresas. O ponto principal do autor é que os sistemas de mercado aprisionam a política. Aqueles de nós que vivem nesses sistemas orientados para o mercado, que são chamados de democráticos liberais, exercem significativamente menos controle sobre a política do que pensamos. E também somos menos livres do que pensávamos. Essas são as consequências inevitáveis da prisão (LINDBLOM, 1982).

Lindblom (1982) traz uma interessante abordagem acadêmica que se encaixa perfeitamente ao atuar desse setor do empresariado brasileiro que, em razão da cultura patrimonialista, adquiriu o hábito de dever à custa do povo (titular último dos créditos

tributários). Mantém a classe política refém de seus constantes pleitos de perdões e vetam a implementação de políticas públicas tendentes a endurecer os instrumentos de cobrança tributária. Tornamo-nos, pois, prisioneiros destes indiscutíveis *veto players*.

Ainda no que pertine aos *veto players*, analisa-se interessante estudo de caso realizado por Leandro Molhano Ribeiro, Vitor de Moraes Peixoto e Patrícia de Oliveira Burlamaqui a respeito do processo de negociação política responsável pela elaboração e implementação das agências reguladoras independentes no Brasil: Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e Agência Nacional de Petróleo (ANP). Eles identificaram forte divergência interna no Poder Executivo quanto à implementação da política pública responsável pela criação das mencionadas agências. Identificaram *veto players* internos ao governo, de modo que este adotou a estratégia de enviar Projetos de Lei ao Congresso Nacional com o escopo de superar as divergências internas ao Executivo no âmbito do Poder Legislativo, no que teve êxito (RIBEIRO; PEIXOTO; BURLAMAQUI, 2009). Percebemos que em relação ao PL 1646/19 ocorre exatamente o inverso. O objetivo do Poder Executivo ao encaminhar o referido PL 1646/19 ao Congresso Nacional, no bojo da Reforma da Previdência, era vencer a resistência para a aprovação desta com o argumento de que endureceria não apenas as regras para os trabalhadores, mas também a cobrança das dívidas dos grandes devedores ao prever o instituto do devedor contumaz. O Ministro da Economia empenhou-se pessoalmente na aprovação da Reforma da Previdência, inclusive, fazendo-se presente inúmeras vezes no parlamento. Por outro lado, embora convidado, não compareceu a uma única audiência pública para tratar do devedor contumaz. Nem sequer enviou o Secretário-Executivo do ME. A assessoria parlamentar do Ministério da Economia e do Palácio do Planalto que se empenharam pesadamente para aprovar a PEC 6/19 não despenderam o mínimo esforço em relação ao PL 1646/19. As evidências demonstram que o envio do PL 1646/19 pelo Poder Executivo não passou de puro jogo de cena. Conhecendo a firme atuação dos *veto players*, ou seja, do grupo de interesse relativo aos devedores habituais, o Governo usou o discurso de que todos dariam a sua parcela de contribuição: tanto os trabalhadores, que teriam os seus direitos previdenciários diminuídos, quanto os grandes devedores que seriam considerados contumazes e com isso sofreriam cobranças mais efetivas - aqueles, de fato, sofreram com a alteração das regras constitucionais; estes ainda não receberam a reprimenda constante da tentativa de aprovar mera lei ordinária...

Estamos aprisionados pelos que atuam em causa própria e se apropriam patrimonialisticamente das riquezas populares, na medida em que o nosso sistema político é extremamente sensível ao veto efetivamente exercido em relação às políticas públicas que

pretendam cobrar os grandes detentores do capital, ainda que estes ajam manifestamente na ilicitude, razão pela qual a política pública de combate ao devedor contumaz prevista no PL 1646/19 não prospera.

6 CONCLUSÃO

Introduzir o conceito de devedor contumaz no ordenamento jurídico federal, com as suas respectivas consequências, é de extrema importância. Nesta dissertação apresentamos este conceito e discutimos o Projeto de Lei nº 1646, de 2019, que visa preencher a lacuna e os problemas que a ausência desse conceito traz para o ordenamento jurídico pátrio.

Definimos devedor contumaz como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido, não obstante realize a declaração da obrigação tributária, com o intuito de obter vantagem competitiva, afetando o ambiente concorrencial.

Combater o devedor contumaz significa permitir o maior ingresso de recursos públicos no Erário bem como proteger as empresas sérias, na medida em que estas sofrem concorrência desleal pelos praticantes da inadimplência deliberada.

Tendo em conta a Análise Econômica do Direito, podemos afirmar que a política pública de combate ao devedor contumaz, prevista no PL 1646/19, atende ao conceito de eficiência de Kaldor-Hicks levando em consideração a confrontação dos benefícios e custos sociais de determinada norma inseridos no referido PL, posto que as normas neste contidas beneficiam o Estado, os empresários honestos, o ambiente concorrencial e a sociedade como um todo; por outro lado, prejudicariam os agentes econômicos desonestos que se valem de expedientes ilícitos, particularmente o não pagamento deliberado de tributos, para obtenção de vantagens indevidas,

Levando-se em conta o momento extremamente delicado ora atravessado, em razão da Pandemia em curso, os recursos estão cada vez mais escassos, seja para o combate à própria Pandemia, seja para ajudar na recuperação da economia afetada pelas medidas de isolamento social impostas. Assim sendo, aprovar o PL 1646/19 seria medida urgente a ser tomada, visto, sobretudo, como observado, que atende ao interesse de todos os que atuam lícitamente.

Deixar de aprovar o referido PL significa prestigiar o atuar ilícito de uma minoria em detrimento dos interesses estatais e de toda a sociedade difusamente, posto que, como vimos, o *modus operandi* do devedor contumaz, além de implicar no não pagamento de tributos, gera aumento da carga tributária e prejudica extremamente a concorrência, ou seja, atenta contra o salutar ambiente de negócios, ambiente este que, sobretudo agora, precisa ser devidamente protegido.

De observar-se que, nos termos do PL em voga, apenas aqueles com dívidas superiores a 15 (quinze) milhões de reais poderão ser considerados devedores contumazes, se atuarem na

ilicitude; vale dizer, a medida seria imposta apenas àqueles que atuam ilicitamente e movimentando quantias elevadas.

Não obstante, verifica-se que a atuação de *veto players* impede a aprovação do PL ora analisado. Trata-se de poderoso grupo de interesse responsável por traçar as diretrizes do sabidamente injusto sistema tributário brasileiro. Além de definir a composição da carga tributária em seu favor e de cultivar a cultura da sonegação, concede-se frequentemente parcelamentos especiais com generosos descontos. A política pública de combate ao devedor contumaz, da mesma forma, encontra severa resistência por parte desse grupo que não tem compromisso com a coletividade, senão com os seus próprios e nefastos interesses.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **República e Constituição**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1985.

CAMPOS, A. No encalço do devedor contumaz. **Âmbito Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/noticias/no-encalco-do-devedor-contumaz/>>. Acesso em: 3 mar. 2020.

CAMPOS, R. Transação tributária e Refis: externalidades, incentivos e focalização. **JOTA Info**, 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-tributaria-e-refis-externalidades-incentivos-e-focalizacao-27112020>>.

COOTER, R.; ULEN, T. **Direito e Economia**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

D'ARCANHY, D. **Mulheres no antiruste II**. 1 ed. São Paulo: Editora Singular, 2019.

DOWBOR, L. **A Era do Capital Improdutivo. Por que oito famílias têm mais riquezas do que a metade da população do mundo?** 2 ed. São Paulo: Autonomia Literária, 2017.

ETCO. Devedor Contumaz - Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Revista ETCO**, 2015. Disponível em: <<https://www.etco.org.br/tag/devedor-contumaz/>>.

ETCO. Devedor Contumaz - Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Revista ETCO**, v.26, 2021. Disponível em: <<https://www.etco.org.br/publicacoes/revista-etco/revista-etco-edicao-26/>>.

FGV; PLURAL. **Estimativa do Potencial Tributário do Segmento de Combustíveis no Brasil**. 2019.

FIGUEIREDO, L. V. **Lições de Direito Econômico**. 7 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

FIORIN, R. **Devedores contumazes do ICMS e a prática de crime fiscal**, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41856/devedores-contumazes-do-icms-e-a-pratica-de-crime-fiscal>>. Acesso em: 30 mar. 2020.

FIORIN, R. **A concorrência desleal no âmbito tributário: a responsabilidade do Poder Judiciário**, 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/64459/a-concorrenca-desleal-no-ambito-tributario-a-responsabilidade-do-poder-judiciario>>.

FRANCO, C. R. L.; TABAK, B. M.; BIJOS, L. A LEI No 14.946/2013 (LEI BEZERRA): um nudge para incentivar empresários do setor de confecção da indústria paulista a cumprirem as leis trabalhistas. **Revista de Direito Brasileira**, v. 16, n. 7, p. 346–362, 2017.

GODOY, L. de S.; BASSO, J. P. **Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial**, 2015. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wpcontent/uploads/2015/07/SONEGAÇÃO_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2020.

GRAU, E. R. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

GUEDES, P. R. N. **PL 1646/2019**, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4C6B0E46B9E2982B497D7E24996F3E37.proposicoesWebExterno1?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019>. Acesso em: 5 mar. 2020.

IMMERGUT, E. The rules of the game: The logic of health policy-making in France, Switzerland, and Sweden. **Journal of Public Policy**, v. 10, n. 4, p. 391–416, 1990.

JORGE, C. S. F. O PROTESTO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS E O JULGAMENTO DA ADI No 5.135. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 136, n. 26, p. 31–52, 2018.

LIMA, R. S. de F. Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária. **Revista Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS**, n.5, 2005.

LINDBLOM, C. E. The market as prison. **The Journal of Politics**, v. 44, n. 2, p. 324–336, 1982.

LODI RIBEIRO, R. O mito da carga tributária asfixiante como justificativa para um sistema perverso. **Justiça Fiscal**, p. 17–22, 2015.

LODI RIBEIRO, R. **Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade Seletiva**. 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

LOURES, C. **Combustíveis: sonegação de impostos chega a R\$7,2 bilhões em um ano, aponta estudo**, 2019. Disponível em: <<http://revistasafra.com.br/combustiveis-sonegacao-de-impostos-chega-a-r72-bilhoes-em-um-ano-aponta-estudo/>>.

MACHADO SEGUNDO, H. D. B.; RAMOS MACHADO, R. C. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 9, n. 2, p. 86, 2018.

MELLO, C. A. B. de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MENDES, F. M. O devedor contumaz e os princípios da livre iniciativa e da dignidade da pessoa humana. **Dimensões dos Direitos Humanos**. p. 269, 2016.

MENDES, F. M. **Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei nº 1.646/2019**, 2019. Disponível em: <http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE_ARRAZOADO_TECNICO_DEVEDOR_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2020.

MÖLLER, M. Sanção política e regime especial de fiscalização. **XXXIX CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DE ESTADO**, p. 1–13, 2013. Disponível em: <<https://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-2-AUTOR-MAX-MOLLER.pdf>>.

MÖLLER, M. Ainda sobre o requerimento de falência pela fazenda pública. **XLI CONGRESSO NACIONAL DE PROCURADORES DE ESTADO**, p. 1 - 29, 2016. Disponível em: <<http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2016/04/Max-Moller.pdf>>.

MORAES, C. DE. **Reforma limita a 60 meses parcelamento de dívidas previdenciárias**, 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/552441-reforma-limita-a-60-meses-parcelamento-de-dividas-previdenciarias/>>.

NETO, C. A. D.; GALVÃO, D.; MENDONÇA, J. V.; GODOY, L. de S. **Mercado Ilegal no Brasil Diagnósticos e Soluções**, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/wp-content/uploads/2019/06/7dfb794d9d7665250b6a481be89e2e48.pdf>>. Acesso em: 8 abr. 2020.

PAIM, P. **Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal destinada a investigar a contabilidade da previdência social - CPIPREV**, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=2093>>.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

PIRES, R. L.; FERREIRA, R. A requisição de dados bancários pelo fisco, a averbação pré-executória e as novas tendências da lei tributária. **Revista Ciências Jurídicas e Sociais Aplicadas**, v. 2, n. 2, p. 1–22, 2019. Disponível em: <<https://unig.edu.br/revistas/index.php/RevJurSoc/article/view/219/92>>.

POSNER, R. A. **Economic Analysis of Law**. 7 ed. New York: Aspen Publisher, 2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 1 ed ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência**. 1 ed. Brasília: Ministério da Economia, 2018.

RIBEIRO, L. M.; PEIXOTO, V. M.; BURLAMAQUI, P. O. Processo decisório e inovação institucional no presidencialismo de coalizão: um estudo a partir da gênese das agências reguladoras no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 251, p. 272, 2009.

RODRIGUES, V. **Análise Econômica do Direito: uma introdução**. 2 ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.

SCHAFER, H.-B.; OTT, C. **The economic analysis of civil law**. 1 ed. Massachusetts: Edward Elgar, 2004.

TABAK, B. M. A Análise Econômica do Direito - Proposições legislativas e políticas públicas. **Revista Informação Legislativa**, v. 52, n. 205, p. 321–345, 2015.

TABAK, B. M.; AGUIAR, J. C. de. **Análise Econômica do Direito: uma abordagem aplicada**. 1 ed. Porto Alegre: Editora Núria Fabris, 2015.

TSEBELIS, G. Processo decisório em sistemas políticos: veto players no presidencialismo, parlamentarismo, multicameralismo e pluripartidarismo. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 21, n. 34, p. 1–28, 1997.

ZAGARI, D.; MENDES, J. P. de A. **Projeto de Lei 1.646/19: combate ao devedor contumaz e cobrança da dívida ativa**, 2019. Disponível em: <<https://www.machadomeyer.com.br/pt/inteligencia-juridica/publicacoes-ij/tributario-ij/projeto-de-lei-1-646-19-combate-ao-devedor-contumaz-e-cobranca-da-divida-ativa>>. Acesso em: 7 abr. 2020.