VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Copyright © 2023 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-753-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas0) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já e objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ E SEUS EFEITOS JURÍDICOS E SOCIOECONÔMICOS

THE FIGURE OF THE CONTUMACIOUS DEBTOR AND ITS LEGAL AND SOCIO-ECONOMIC EFFECTS

Azinio Oliveira de Alcantara Neto [1]

Resumo

A questão do dever pode resguardar dois lados. Primeiramente, o do cumprimento de imposição de matriz jurídica ou ética. Segundamente, o do indivíduo que, diante do mandamento, descumpre-o sistematicamente. A partir dessa relação entre dever fundamental ligado ao funcionamento da estrutura social, sob inspiração ciceroniana, o que se ancora na ideia de harmonia da sociedade a partir das virtudes humanas, tem-se o problema de pesquisa consistente no enquadramento jurídico da figura do devedor contumaz. O objetivo geral é, assim, compreender as diferenças entre os devedores eventuais e os contumazes. Em especial, a pesquisa objetiva (a) demonstrar as consequências nefastas da prática reiterada dos devedores contumazes, as quais ofendem frontalmente princípios constitucionais, com destaque para a livre concorrência; (b) revelar os efeitos da prática reiterada dos devedores contumazes para a sociedade, com destaque para os cofres públicos, uma vez que o "déficit" de civismo consistente em estratégias de não pagamento de tributos de forma contumaz leva, em última consequência, à diminuição da efetividade dos objetivos estatais destacadas, quais sejam, a consecução de recursos para gestão da burocracia e, com maior relevo, a consecução de recursos para implementação de direitos fundamentais. No que se refere à metodologia, a pesquisa propõe uma investigação de base bibliográfica, chegando-se à conclusão da necessidade de maior esforço dos entes públicos e da sociedade de promoção de mais instrumentos legais de coibição da referida prática de dívidas contumazes.

Palavras-chave: Tributação, Devedor contumaz, Livre concorrência, Efeitos socioeconômicos, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The question of duty has two sides. First, compliance with the imposition of a legal or ethical matrix. Secondly, that of the individual who, faced with the commandment, systematically breaks it. From this relationship between a fundamental duty linked to the functioning of the social structure, under Ciceronian inspiration, which is anchored in the idea of harmony in society based on human virtues, there is the problem of consistent research in the legal framework of the figure of the contumacious debtor. The general objective of this paper is, therefore, to understand the differences between occasional and contumacious debtors. In particular, the research aims: (a) to demonstrate the harmful consequences of the repeated

[1] Graduado em Direito. Graduando em Letras. Especialista em Direito Administrativo, Direito Tributário, em Língua Portuguesa e em Estudo do Texto. Mestre em Direito.

practice of contumacious debtors, which directly offend constitutional principles, with emphasis on free competition; and (b) to reveal the effects of the repeated practice of contumacious debtors for society, with emphasis on public coffers, since the deficit of civility consistent with strategies of persistent non-payment of taxes leads, ultimately, to the decrease in compliance with the highlighted state objectives, namely, the achievement of resources for the management of the bureaucracy and, with greater emphasis, the achievement of resources for the implementation of fundamental rights. About the methodology used in this paper, there is a bibliographic-based investigation, reaching the conclusion of the need for greater effort by public entities and society to promote more legal instruments to curb the previous practice of contumacious debts.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Contumacious debtor, Free competition, Socioeconomic effects, Tax law

1. INTRODUÇÃO

A noção de “dever” pode ser enquadrada sob dois prismas: a do indivíduo que tem o dever de cumprir algo, de uma lado; e, de outro, a do indivíduo que, diante do um dever (de fundo legal ou ético) deixa de cumprir o prescrito pela norma (jurídico ou ética), do que surge a figura do “devedor”.

Na seara filosófica, os estoicos guardavam a ideia de “dever” como “qualquer ação ou comportamento, do homem ou das plantas e animais, que se conforme à ordem racional do todo” (ABBAGNANO, 2007, p. 265).

Cícero, em “Dos Deveres”, em viés pedagógico, inclinado a mostrar a ordem de funcionamento de uma sociedade (BILLIER; MARYIOLI, 2005, p. 102), expressa, no livro I da livro, o núcleo do agir de forma honesta e os valores que devem ser observados na vida pública. Cita, nesse andar, como virtude o cumprimento de deveres para “manutenção da sociedade dos homens”, do que se desdobra em atribuir a “cada um o que é seu” (CÍCERO, 1999, p. 11).

Jorge Jiménez Leube (2013, p. 271-272) ensina que à escola estoica importava o liame entre uma vida feliz, honesta e sábia, o que recomendava, como trilha, a conduta proba, isto é, cumpridora de obrigações derivadas da compreensão da vida em comunidade.

Cabia, assim, aos indivíduos uma existência devotada ao dever, o qual expressa a manifestação da coerência das ações humanas com o pensamento. A virtude não despreza a noção da comunidade. Nessa trilha, tem-se os ensinamentos de Raquel Paiva (2003, p. 84):

> (...) na estrutura societária, a associação passa a reger a vida dos indivíduos com propósitos de aproximação. A visão de que o indivíduo justifica sua existência a partir da relação com os outros, na medida em que possuem interesses comuns, sugere que algo está sendo criado, e que, portanto, não é inerte à natureza do homem.

A noção de dever, sob o primeiro prisma, qual seja, a de indivíduo que experimenta a organização social, na acepção estoica, como virtude, como integridade com a ideia de mantença da sociedade, complementa-se, em sentido prático e oposto, com a do segundo prisma, a da materialização da figura do descumpridor daquilo prescrito em norma – o “devedor”.

Em transposição dessa noção de dever ao plano jurídico, sob olhar histórico, o Estado goza de muitas formas de autofinanciamento, do que surge seguinte rol representativo: a extorsão de povos inimigos; o emprego de agentes públicos, sob o comando das forças

centrais, para consecução de negócios; a fabricação de dinheiro; a tomada de empréstimos; e os tributos coletados de sujeitos passivos das exações (ABRAHAM, 2015, p. 89).

Da última forma de autofinanciamento acima, surge o campo do Direito Tributário, que apresenta, como objeto central, a tributação. Segue-se que, para a manutenção da estrutura social propagada pelos estoicos séculos antes, na hodierna organização da sociedade, O Estado necessita de recursos a abastecer os cofres públicos, voltados, de um lado, à estruturação da burocracia e, de outro, à efetivação de mandamentos fundamentais.

O legislador pátrio apresentou um conceito de tributo na Lei Federal n. 5.172/1966, no art. 3°[1], do que se extrai que o tributo constitui prestação pecuniária em dinheiro, não se apresenta sob a forma de mera liberalidade dos destinatários da norma, portanto ostenta compulsoriedade, de maneira que demonstra uma relação Estado-sociedade de natureza vertical, dado que índice da soberania estatal. Ademais, não é sanção em razão de ato ilícito.

Ora, tomando-se a noção de tributação como necessária à organização da sociedade, o questionamento que se avulta diz respeito ao tratamento jurídico daqueles que, de maneira reiterada, negam-se ao cumprimento do dever jurídico e comunitário consistente em entregar riquezas ao Estado para consecução de políticos públicas e manutenção do aparato burocrático.

2. A DEFINIÇÃO DE DEVEDOR CONTUMAZ

O primeiro ponto para a definição daquele que deve com contumácia é afastar tal noção da ideia de eventualidade. A mantença persistente de dívidas é meio para superação da concorrência, haja vista que, como consequência direta, tem-se, de tal prática intencional, o rebaixamento da matriz de custos de uma pessoa física ou jurídica na qualidade de contribuinte.

Como conceitua a Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE, 2019, *passim*), em arrazoado técnico a projeto de lei objeto de comento abaixo, aquele que se porta como devedor contumaz não se situa nos lindes da inadimplência, do que decorre que os atos atentatórios da legislação tributária sustentam o negócio.

[1] "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Nesse quadro, a não realização de pagamento da exação se transforma em diferenciação negocial, concebida por acurada estratégia que desbasta estrutura do meio empresarial, que se deve erguer, doutro giro, por premissa competitiva.

A atuação de burla ao sistema tributário chega a manejar atos "como o de se valer de falsificações e uso de 'laranjas' para mascarar os verdadeiros responsáveis pelo empreendimento e suas fraudes"[2].

O empreendimento do devedor contumaz é, assim, erigido com a mira voltada às ações de predatismo negocial, pois transborda as franjas da concorrência leal e faz do não recolhimento de tributos meio de enriquecimento.

A figura da arquitetada dívida com contumácia pode, aparentemente, avizinhar-se de ato de sonegação.

Em caráter diferencial, entretanto, tem-se que o ato de sonegar se consubstancia em não declaração de certa informação ou dado que compete ao sujeito passivo revelar, de modo a empreender ação fraudulenta e criminosa.

O ato de sonegar intenta mascarar dados da realidade, haja vista que a sonegação não prescinde de ato de ocultar ou falsear informação.

A Lei Federal n. 4.729/1965 estatui da seguinte maneira o ato de sonegar imposto:

> 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 graciosos 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 sôbre a parcela dedutível ou deduzida do impôsto sôbre a renda como incentivo fiscal.
> Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vêzes o valor do tributo.
> § 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vêzes o valor do tributo.
> § 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.
> § 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal,

[2] AJUFE: Arrazoado Técnico. **Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei n. 1.646/2019.** Disponível em < http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE_ARRAZOADO_TECNICO_DEVEDOR_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2023.

> será punido com a pena dêste artigo aumentada da têrça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

O contribuinte que se pode caracterizar como devedor contumaz não realizará prestação de declaração de teor falso ou omissão de informação que deva ser realizada, com o intento de se esquivar da exação.

Da mesma forma, não apresentará elementos com inexatidão ou omissão ou documentos com alteração de despesas, com impulso de deduzir tributos devidos ao Fisco, dentre outros atos caracterizados como de sonegação.

Em verdade, o comportamento do devedor contumaz é, de plano, semelhante àquele do bom pagador. Pretende ele, em verdade, afastar-se do enquadramento como sonegador. O ganho do devedor se vale da inexistência de procedimento mais rígido quanto ao comportamento deliberado de não pagar tributos.

Nesse sentido, não evita as declarações relativas às operações negociais tributadas, como é o mandamento da legislação tributária.

No desígnio de atraiçoar o dever fundamento de pagar tributos, na maioria das vezes, conhecedor de sua impossibilidade quanto ao saldo de dívidas, seja por via amigável ou judicial, o devedor lança mão de todas as estratégias, a reboque de normas da legislação tributária, para suspensão do crédito.

Como é cediço, o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, prevê que as reclamações e os recursos, segundo a regra reguladora do processo tributário administrativo, constituem causa suspensiva de exigibilidade do crédito.

Seguindo-se, a cobrança empreendida pelo Fisco quase sempre não encontra ressonância na disposição do contribuinte em quitar os débitos.

Vê-se que a cobrança amigável do estoque de créditos, com uso de notificações ou protesto extrajudicial, por exemplo, não fornece resultados satisfatórios, enquanto o tempo, sem causa suspensiva ou interruptiva, corre contra o Fisco.

Como aponta a AJUFE[3],

> 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.

[3] *Ibid*., p. 04.

Como verte o mesmo documento técnico, a estrutura processual acaba por favorecer tal devedor. Some-se ao tempo havido entre a constituição definitiva do crédito e o fim da cobrança administrativa os anos decorridos até que se findem todas as instâncias judiciais.

Ao cabo, a perspectiva de o Fisco ver o ingresso do crédito é diminuta. Em suma:

> 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[4].

O devedor contumaz, desse modo, vale-se da sistemática das normas dos Fiscos e de processo, em sede judicial, máxime aquelas atinentes ao manejo sistemático de concessão de liminares, por exemplo, sem que haja lastro patrimonial suficiente para quitação do débito em momento posterior.

Os setores de cigarros, bebidas e combustíveis costumam ser de destaque para esse tipo de situação, dado que "a redução artificial de preços (devido à supressão dos tributos) possibilita abocanhar fatia de mercado que proporcione ganhos rápidos e expressivos"[5].

Para o enquadramento dos tipos de devedores, pode-se utilizar critério de distinção. Nesse sentido, perfilham-se pelo menos três modelos de devedores: o eventual, o reiterado e o contumaz (SOUZA, 2018, *passim*).

O primeiro pode ser identificado como aquele que, costumeiramente, paga tributos, todavia, por motivo qualquer, falta com o dever de pagar exação por tempo determinado.

Pode ser que o bom pagador, em caráter não rotineiro, seja classificado como devedor eventual. Pode ocorrer, inclusive, de um mesmo contribuinte ser devedor eventual em relação a uma espécie de tributo e ser bom pagador em relação a outra espécie.

Decerto, o contribuinte que, eventualmente, passa a dever ao Fisco tem de ser submetido a ordinário procedimento de cobrança (a título de exemplo, notificação prévia à inscrição em Dívida Ativa, inscrição em Dívida Ativa, com respectiva notificação, e, por último, execução fiscal).

---

[4] *Idem*.

[5] SOUZA, Hamilton Dias de. **É preciso distinguir o devedor eventual do reiterado e do contumaz.** Consultor Jurídico. Disponível em < https://www.conjur.com.br/2018-out-15/hamilton-dias-souza-preciso-distinguir-devedores-tributos >. Acesso em 23 fev. 2021.

O segundo, por sua vez, diversamente do devedor eventual, torna a não quitação de tributos situação frequente. A motivação pode ser o financiamento de atividades econômicas (como exemplo, empréstimo contraído para alavancar os negócios), crises do setor econômico ou de outra ordem, como, recentemente, a havida em razão da pandemia causada por *Sars-Cov-2*.

Além disso, pode ter conexão com o desestímulo sistêmico causado por recorrentes programas de parcelamentos.

Conquanto também mereça atenção por parte do Fisco, principalmente quanto aos métodos de cobrança amigável, este segundo tipo de devedor também não trespassa as fronteiras da licitude, devendo, pelo menos de plano, ser submetido ao procedimento ordinário de cobrança.

O terceiro tipo, como já explanado acima, é aquele composto por indivíduos:

> que usam abusivamente de pessoa jurídica como fachada para nunca pagarem tributos e, com isso, obter vantagem concorrencial, dentre outras. Para tanto, violam diuturnamente o ordenamento, praticando inúmeros ilícitos, comumente mediante a utilização de laranjas, registro de endereços e sócios falsos, possuindo, invariavelmente, patrimônio insuficiente para satisfazer obrigações tributárias, trabalhistas etc.[6]

O trabalho do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), nesse sentido, tem-se voltado para a valorização da livre concorrência, através da promoção de debates públicos e publicação de trabalhos que colocam o devedor contumaz como um dos grandes problemas concorrenciais da atualidade, em interface com a dinâmica do mundo cada vez mais digital, desafio grande a um ambiente empresarial que se pretende equânime.

Com esse escopo, busca enfatizar a valorização da condução ética dos negócios, com destaque para as pessoas jurídicas. Isto passa pela observância, como ressalta o Instituto, de que é preciso verter atenção ao problema de que há diversas empresas que operam com dívidas em contumácia, com grande prejuízo ao mercado. Essas empresas abstêm-se de pagar "impostos não por problemas de caixa, mas para poder vender produtos mais baratos que a concorrência"[7].

---

[6] *Ibid*., p. 03.

[7] INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Entenda o que é o devedor contumaz**. Disponível em < https://www.etco.org.br/user_file/Devedor_Contumaz_Web_v111.pdf>. Acesso em 23 fev. 2023.

Com o escopo de enriquecer o debate acerca das distinções entre os diversos tipos de devedores, máxime entre aqueles que agem em caráter eventual ou contumaz, o Instituto ETCO[8], de forma didática, estabeleceu nove critérios.

Quanto ao nascedouro da dívida, tem-se que o devedor eventual possui questões não esperadas, tais como decréscimo nas vendas ou serviços, enquanto o devedor contumaz tem na dívida forma de lograr vantagens sobre os demais concorrentes, de modo a dinamizar os lucros; quanto à frequência da dívida, o devedor eventual não o faz com habitualidade, enquanto o devedor contumaz o faz de forma sistematizada; no que se refere à pretensão de quitar a dívida, o devedor eventual nutre tal desejo e busca tal intento, enquanto que o devedor contumaz não o faz, haja vista que opera com objetivo de trespassar os limites da regularidade; no que concerne ao embaraço às ações fiscais, o devedor eventual, geralmente, não se nega a demonstrar livros fiscais e não impõe barreiras ao ingresso de autoridades fiscais nos estabelecimentos, enquanto o devedor contumaz o faz de maneira recorrente, com o fito de ocultar suas atividades antiliberais.

No que se refere ao registro da empresa, o devedor eventual não utiliza, costumeiramente, os denominados “laranjas”, que constituem recorrente forma de ocultar identidade dos verdadeiros proprietários do negócio, enquanto se encontra o devedor contumaz a utilizar interpostas pessoas para ocultar sua identidade; quanto à atitude de constituir forma de fomento à corrupção, o devedor eventual não é incentivador sistemático de tal prática, enquanto o devedor contumaz é, sim, incentivador de práticas de corrupção.

No que toca ao repasse das vantagens para os preços dos produtos ou dos serviços, o devedor eventual não realiza tal prática, enquanto o devedor contumaz o faz como forma de elevar padrão de lucro.

Por derradeiro, concernente à possibilidade de recuperação dos créditos, considerando-se o devedor eventual, há grande possibilidade de o Fisco ver o ingresso dos créditos nos cofres públicos, enquanto, em relação ao devedor contumaz, tal situação é rara.

3. OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS E SOCIOECONÔMICOS DE COMBATE AO DEVEDOR CONTUMAZ

3.1. A LIVRE CONCORRÊNCIA

[8] *Idem*.

Importante ponto que se ata à noção de devedor contumaz é concernente a uma das consequências da prática habitual de manutenção de dívidas como meio de sobrepujar a concorrência.

Tem-se que a prática deliberada e metodizada de manter dívidas corrói um dos pilares principiológicos da Carta da República de 1988.

O empenho do trabalho desembaraçado de amarras dispõe os empreendedores ombro a ombro. A livre concorrência se aproxima de outra importante noção igualmente cara ao legislador constitucional – a livre iniciativa.

A competição vivenciada no mercado interno é condição para a sobrevivência das empresas. É, pois, a garantia de que o empreendedor poderá manejar remédios lícitos a dar vida a seu negócio, o que se funda como permanente renovo ao princípio da liberdade econômica.

O meio em estado de concorrência é, igualmente, propiciador, em maior grau de probabilidade, de que os serviços e os produtos dispostos a consumidores galguem qualidade através da experiência de mercado, sem o que apenas se vê, nesse mesmo meio, condição de serem instaladas outras estruturas mercadológicas menos atraentes à clientela, a exemplo do monopólio.

Nesse sentido, é de valia o magistério de José Afonso da Silva (2008, p. 876):

> A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista.

Pode-se dizer que a concorrência leal conserva o próprio mercado, visto que opera regido pelas leis da oferta e da demanda, descativado, portanto, de enquadramentos estruturais que se afastam do sentido da liberdade.

A Carta Política de 1988 é conciliadora de tendências diversas, com destaque à intersecção entre questão social e desenvolvimento livre dos mercados.

A ordem econômica nacional, levando isso em conta, tem como mira a valorização da existência digna, a reboque dos imperativos de justiça social, o que se manifesta nos princípios do texto constitucional:

> Art. 170 (...)

> I - soberania nacional;
> II - propriedade privada;
> III - função social da propriedade;
> IV - livre concorrência;
> V - defesa do consumidor;
> VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
> VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
> VIII - busca do pleno emprego;
> IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
> Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Com mesmo *status* valorativo do art. 170 acima, a proeminência da ordem econômica para o país está também revelada nos artigos de introito da Constituição Republicana (1º a 5º), ressaltando, assim, vale repisar, a importância que tem a dimensão econômica, com destaque para o regular desenvolvimento do capital.

A liberdade de iniciativa expressa-se, desse modo, como condicionadora para que os indivíduos possam selecionar a atividade econômica consentânea às possibilidades de desenvolvimento particular, de modo a recolher o lucro do trabalho, o que, em grau multiplicador, promove redução da polarização de riquezas, seja em viés estatal ou privado, ainda mais levando em conta que menor quantidade de empreendedores é próprio de mercados menos pujantes.

Se garantida a livre concorrência em meio social, tem-se, já, viçada a liberdade de iniciativa, pois a relação entre ambos os princípios constitucionais é de precedência desta última: em meio em que seja farta a liberdade de se empreender, pode prosperar a liberdade concorrencial; ausente a possibilidade de empreender livremente, decerto, a concorrência livre se esvai.

Como abordado, a garantia da livre concorrência tem sede constitucional e se insere na ordem econômica.

Sobre este tema, é de relevo o conceito a seguir:

> O conceito de ordem econômica, de natureza ambígua, como objeto da tutela jurídica, costuma ser expresso de forma estrita e ampla. Na primeira, entende-se como ordem econômica a regulação jurídica da intervenção do Estado na economia; na segunda, mais abarcante, a ordem jurídica é conceituada como a "regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços"[9].

[9] PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 30.

Nesse andar, a ordem econômica, no texto constitucional, é morada para os princípios do art. 170, máxime para aquele previsto no inciso IV, o qual recolhe do conceito de ordem econômica carga semântica impositiva, com confirmação de que, a um só tempo, deve-se reclamar do Estado regulação jurídica sobre questões interventivas, dentro dos limites da ordem democrática, e regras para o desenvolvimento do país, o que se faz, em termos econômicos, através de produção, distribuição e consumo de bens e serviços.

O próprio texto da Constituição revela face de proteção a meio de liberdades econômicas e de empreendimento, quando estatui, em seu artigo 173, § 4º, que "a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise a dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros".

É flagrante a conexão entre os atos do devedor contumaz e os abusos cometidos contra o princípio da livre concorrência. Em suma, o empreendimento do devedor contumaz opera de maneira dissociada da liberdade concorrencial, uma vez que, através da dívida persistente, tal devedor lança seu negócio a patamar acima daquele experimentado pelo concorrente.

Ainda com apoio da norma constitucional, tem-se que à União compete, através do Congresso Nacional, positivar regras gerais que coíbam o abuso de poder econômico, como forma de evitar o domínio de mercados (art. 24, I), sem que reste prejudicada a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal, para suplementar as ditas regras.

A liberdade de concorrência, destarte, ergue-se como princípio constitucional que protege as relações econômicas, dando-lhe harmonia, passo a passo com os outros princípios da ordem econômica, de modo a prevenir, na sociedade, práticas iguais e similares àquelas do devedor contumaz.

Vale notar, nesse cenário, que o alavancamento econômico que experimenta o devedor contumaz, conquanto tenha, a curtíssimo prazo, reversão positiva, também, para empregados e colaboradores, mascara situação de desarmonia social.

A progressão financeira é, na maioria das vezes, benesse exclusiva dos sócios. Basta lembrar que o empreendimento é arquitetado com fins de amealhar o máximo de lucro, através de estratégia de não pagamento de tributos, sem se importar com a permanência das empresas; consequentemente, sem se importar com a retenção dos empregos.

Os abusos cometidos pelo devedor contumaz possuem, no arranjo dos negócios, a previsão de falência, com ruína de empregos e, por implicação, da sobrevivência das famílias. A condição de existência empresarial é, por isso, artificial também para os empregados, o que apenas reforça situação de desigualdade.

Para dar solução ao problema da deslealdade no que toca à questão concorrencial, de modo a valorizar o princípio inscrito no art. 170 do texto constitucional, há de se ter esforços, o que se traduz em leis, atos infralegais e programas de combate a esse tipo de figura de contribuinte.

Ao longo da década de 1990, deu-se o período de diversas mudanças no país, máxime em sentido econômico e legal. Nesse processo, veio a lume, em 1994, a Lei de Defesa da Concorrência (Lei n. 8.884/1994), a figurar prelúdio da defesa das relações concorrenciais, e, no mesmo período, as leis criadoras de Agências Reguladoras, compreendidas em um movimento de abertura institucional de setores econômicos[10], o que se deu, inclusive, através de processos de privatização de empresas estatais.

Duas décadas depois, outro marco na proteção das relações de concorrência é a Lei n. 12.529/2011, com revogação da lei anterior (n. 8.884/1994).

Os regramentos propiciaram a sustentação do chamado Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, o que inclui, além de normas e princípios, outros mecanismos de garantia frente a ações anticompetitivas empreendidas por agentes econômicos.

A Lei n. 12.529/2011 instituiu o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) que, nesse arranjo, é entidade judicante com jurisdição em todo o território nacional, erguida como autarquia vinculada ao Ministério da Justiça (art. 4°).

Serve a Lei para estruturar dito Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC, para, na forma do art. 1°, assegurar a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, com olhar dedicado aos postulados constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico.

3.2. OS IMPACTOS SOCIOECONÔMICOS

Para ilustrar o peso da Dívida Ativa no sistema judicial e contencioso nacional, no tocante à taxa de congestionamento por tipo de processo (considerando-se as justiças estaduais e a federal), a execução fiscal tem marca de 91,7%.

A taxa é maior do que qualquer outra fase processual: a título de exemplo, a fase de conhecimento criminal tem taxa de 73%; a de conhecimento não criminal, 60,5%; a de

[10] PEDRA, Douglas Pereira; ESTEVES, Heloisa Borges Bastos. **Detecção de cartéis e experiência brasileira recente.** Disponível em < http://www.anp.gov.br/images/ central-de-conteudo/notas-estudos-tecnicos/estudos-tecnicos/experiencia-brazileira-deteccao-carteis-2006.pdf>. Acesso em 02 mar. 2023.

execução extrajudicial não fiscal, 85%; a de execução judicial não criminal, 70,7%; a de execução penal não privativa de liberdade, 67%; a de execução penal privativa de liberdade, 86,4%[11].

No ano de 2017, tanto em sede federal como estadual, o assunto mais demandado foi "dívida ativa" – respectivamente, 1,42% e 3,5% das demandas[12]. O segundo maior demandante, no período de 31/12/2013 a 31/12/2018, foi a Fazenda Nacional, considerando-se todos os processos[13].

No cenário de classificação de créditos, em trabalho realizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, apurou-se que 8,9% deles têm alta perspectiva de recuperação; 28,8%, média perspectiva de recuperação; 21%, baixa perspectiva de recuperação; enquanto 41%, possibilidade de recuperação inexistente[14].

No mesmo trabalho, verificou-se que patamar menor que 1% dos valores constantes em Dívida Ativa da União, de fato, passam a fazer parte dos cofres públicos através da execução fiscal[15].

Destaca-se, assim, nesse quadro de grande dificuldade de recuperação dos créditos, a "zona cinzenta" em que se localiza a atuação do devedor contumaz perante a legislação brasileira.

Decerto, deve-se buscar regramento específico para o caso, à luz do exemplo da Procuradoria acima mencionada, tendo em conta que a ausência de diferenciação do devedor eventual e do contumaz é condição perfeita àquele que faz da inadimplência meio de operação.

Como tratado acima, as práticas do devedor contumaz contribuem para gerar um cenário de concorrência desleal, o que leva a impactos negativos do tecido social, dado que aquilo que se revela, em termos de lucro, tem como face oculta a estratégia de burla desmedida para se sobrelevar frente aos demais competidores.

---

[11] CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2018**: ano-base 2017. Brasília: CNJ, 2018, p. 125.
[12] Ibid., p. 181.
[13] SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Relatório Estatístico 2018**. Disponível em < https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/= verpagina.asp?vPag=0&vSeq=327>. Acesso em: 08 jun. 2022.
[14] PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Medidas de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa**. Disponível em: < https://www. gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 08 jun. 2022.
[15] CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL - CJF. **Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa - qual o melhor caminho?**. 2009, p.87. Disponível em: < https://egov.ufsc.br/portal/sites /default/files/anexos/32652-40042-1-PB.pdf>. Acesso em: 02 mar. 2023.

Em vista da atuação que se manifesta perante a legislação pátria, isto é, sem perfeito enquadramento jurídico, por meio de regramento geral, em vez de fornecer contribuição através de tributos, como é de obrigação, os operadores desses meios de negócio passam a reforçar os estoques de Dívidas Ativas, como visto, dificultando a possibilidade de recuperação de direitos pelos Fiscos, sem embargo do instrumento processual, a execução.

Cumpre dizer: tal meio de cobrança judicial, muitas vezes, custosa e de resultados parcos, só ratifica, quando inexistes ou fracos os mecanismos de controle de estoque executável, a dificuldade de recuperação de créditos, uma vez que, como meio de sucesso, as informações pertencentes ao Fisco são atalhadas pela arte do devedor, o que faz, objetivamente, para omitir requisitos do termo de inscrição em Dívida Ativa, a reboque do teor dos artigos 202 e 203 do Código Tributário Nacional.

Por consequência, uma vez mais, a sociedade pode coligir, da ação perniciosa de maus pagadores (neste caso, não pagadores), serviços do Estado que, por obra da escassez de recursos, encontram-se em descompasso com o princípio derradeiro do *caput* do art. 37 da Carta Política de 1988 – a eficiência.

A AJUFE, não despiciendo memorar, lista, como consequência danosa da ação do devedor contumaz, o "incremento da carga tributária como forma de compensação do tributo não recolhido"[16].

Importante, portanto, que reste firmada a distinção entre aquele que deve sem intenção de obrar dívida como meio de negócio, que age em descompasso com o mandamento legal de pagar tributos, todavia tal omissão não é autêntico ofício, daquele outro – indivíduo que se posiciona não somente contra os deveres concernentes ao pagamento de créditos tributários, mas também contra os deveres de lealdade com seus pares.

4. CONCLUSÃO

Vê-se que a atitude desse tipo de devedor é deveras grave ao manto social. Encontra-se ele nas engrenagens da sociedade, atirando, em algum grau, sobre os ombros dos demais indivíduos, os eventuais malogros da carência de recursos públicos.

Primeiramente, das engrenagens negociais, acidamente, corrói a capacidade de outros agentes continuarem a atuar no segmento em que se encontra.

[16] *Op. Cit*., p.07

A deformação concorrencial pode levar à bancarrota aquele que, eventualmente, deve tributos, mas não opera idêntica estratégia antifisco. Bons pagadores e devedores eventuais podem ser forçados a abandonar o mercado, o que gera, também, desemprego e decréscimo de arrecadação tributária.

Se a estrutura de vazio legal, principalmente no tocante ao plano federal, incentiva o engendramento de estratégias de se furtar ao pagamento de tributos, há de se considerar que, em maior escala, a redução dos créditos pode levar a políticas fiscais compensatórias, em sentido geral, o que inclui elevação da carga tributária.

A expansão dos tributos pode levar a acomodação, na sociedade, de práticas perniciosas ao Fisco, uma vez que mais pessoas poderão ser incentivadas a lançar mão de ações próprias dos devedores contumazes, além de constituir maior dificuldade econômica de atuação daqueles que honram obrigações tributárias.

Noutros termos, como efeitos da prática sob comento, no tocante aos serviços de prestação estatal, vale enfatizar os prejuízos arrecadatórios que lançam consequências na própria insuficiência de recursos para as atividades fulcrais do Estado, com relevo para as áreas de educação, saúde e segurança pública, o que, sem sombra de dúvidas, estagna ou retrocede índices de desenvolvimento humano.

Não se pode olvidar para a outra função dos tributos, em termos gerais, qual seja, a arquitetura de meios possibilitadores dos fins últimos de prestar direitos fundamentais à sociedade. É indispensável, assim, a infraestrutura burocrática para a consecução de obras públicas, para a defesa nacional, para a segurança, em suma, para a promoção de direitos positivos e negativos, sem o que se deteriora o ambiente de negócios, a própria arrecadação e, em último sentido, o tecido social, o qual é cerzido pelo dever fundamental de prestação de riquezas para consecução da estrutura social.

Dessa forma, tais práticas são perniciosas a todos os componentes da sociedade, sejam eles participantes do mercado em que se posicionem os devedores contumazes, sejam cidadãos que recebem do Estado os ditos serviços públicos, o que mais endossa a necessidade de ampla discussão sobre o tema, com viés propositivo de normas de direito aptas à coibição da figura do devedor contumaz.

5. REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução de Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Pontes, 2007.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

AJUFE: Arrazoado Técnico. **Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei n. 1.646/2019.** Disponível em < http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE_ARRAZOADO_TECNICO_DEVEDOR_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2023.

BILLIER, Jean-Cassien; MARYIOLI, Aglaé. **História da Filosofia do Direito**. Tradução de Maurício de Andrade. São Paulo: Manole, 2005.

CICERO. **De Re Publica**. Tradução de C. W. Keyes. Cambridge: Harvard University Press, 1970.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL - CJF. **Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa - qual o melhor caminho?**. 2009, p.87. Disponível em: < https://egov.ufsc.br/portal/sites /default/files/anexos/32652-40042-1-PB.pdf>. Acesso em: 02 mar. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números 2018**: ano-base 2017. Brasília: CNJ, 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Entenda o que é o devedor contumaz**. Disponível em < https://www.etco.org.br/user_file/Devedor_Contumaz_Web_v111.pdf>. Acesso em 23 fev. 2023.

LEUBE, Jorge. Jiménez. Interés de uma teoria general de los deberes fundamentales: sobre el concepto ontológico clásico de dignidad. **Espaço Jurídico Journal of Law.** Chapecó. n. 1., p. 265-276, jan/jul 2013.

PAIVA, Raquel. **O espírito comum: comunidade mídia e globalismo**. Rio de Janeiro: Mauad, 2003.

PEDRA, Douglas Pereira; ESTEVES, Heloisa Borges Bastos. **Detecção de cartéis e experiência brasileira recente.** Disponível em < http://www.anp.gov.br/images/ central-de-conteudo/notas-estudos-tecnicos/estudos-tecnicos/experiencia-brazileira-deteccao-carteis-2006.pdf>. Acesso em 02 mar. 2023.

PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Medidas de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa**. Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 08 jun. 2022.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, Hamilton Dias de. **É preciso distinguir o devedor eventual do reiterado e do contumaz.** Consultor Jurídico. Disponível em < https://www.conjur.com.br/2018-out-15/hamilton-dias-souza-preciso-distinguir-devedores-tributos >. Acesso em 23 fev. 2023.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Relatório Estatístico 2018**. Disponível em < https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/= verpagina.asp?vPag=0&vSeq=327>. Acesso em: 08 jun. 2022.