

OPINIÃO

Regular o artigo 146-A da Constituição é essencial para preservar a livre-iniciativa

13 de novembro de 2018, 6h45

Por Hamilton Dias de Souza

Recentemente, foi aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos o Projeto de Lei do Senado 284/2017, em que é relator o senador Ricardo Ferraço.

O projeto de lei complementar regula o artigo 146-A da Constituição Federal e autoriza a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios a estabelecer, mediante lei específica, critérios especiais de tributação para *coibir práticas que venham a interferir com o regular funcionamento do mercado*.

Permite que sejam adotadas medidas de controle, como a manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo; o controle especial do recolhimento do tributo e das declarações do sujeito passivo; a instalação de equipamentos de controle de produção e estoque; a antecipação ou postergação do fato gerador; a concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico; a adoção de base de cálculo equivalente ao preço que um produto similar alcançaria em condições de livre concorrência e a adoção de regime de estimativa. A finalidade é estabelecer controles especiais para setores de combustíveis e biocombustíveis, cervejas e bebidas frias, cigarros, bem como outros tipos de produtos mediante requerimento de entidade representativa da categoria ou órgão de defesa da concorrência.

Essa proposta é da maior relevância, pois, desde a promulgação da Emenda Constitucional 42/2003, que introduziu o artigo 146-A da Constituição Federal, aguardava-se a edição de uma lei complementar que estabelecesse “critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Os estados do Rio Grande do Sul, de Pernambuco e da Bahia, entre outros, dispõem de legislação específica para coibir essas práticas. No entanto, os critérios adotados não são uniformes[1], o que causa complexidade e insegurança jurídica aos contribuintes.

É sabido que a tributação interfere na concorrência por impactar o custo de produtos e serviços, podendo provocar desequilíbrio de mercado[2]. A falta de pagamento de tributos, sobretudo de impostos indiretos, confere ao contribuinte que não os pagou vantagem extraordinária em comparação aos que pagaram. A esse respeito, em caso que analisou o artigo 146-A, na indústria de cigarros, o Supremo Tribunal Federal decidiu:

“(…) perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e dos preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos”[3].

De fato, há muito se observam práticas prejudiciais ao mercado como, por exemplo, adulteração de produtos, utilização abusiva de medidas judiciais para afastar a tributação, sonegação e não pagamento sistemático de tributos. O tema é relevante, tendo em vista que afeta inúmeros setores da economia, como o de cigarros, combustíveis[4] e bebidas.

Compete ao poder público tomar as medidas necessárias para que o tributo seja neutro em relação ao funcionamento do mercado. É o que se denomina “princípio da neutralidade tributária”, o qual surte dois efeitos: 1) impede que a norma tributária seja formulada de modo a privilegiar competidores (desigualdade na lei); e 2) exige a adoção de medidas corretivas destinadas a tornar eficaz a carga tributária legalmente estabelecida (desigualdade na aplicação da lei).

Nesse contexto, é importante tornar claras e, especialmente, diferenciar as situações em que o contribuinte exerce atividades regulares protegidas pelas súmulas 70, 323 e 547 do STF daquelas em que as sanções são mera consequência da realização de *atividades irregulares* e, como tais, passíveis de *repressão* pelo ordenamento jurídico[5].

Como apontei recentemente em artigo ao **Consultor Jurídico**, é necessário distinguir entre o devedor eventual, o reiterado e o contumaz^[6].

O *devedor eventual* é o que simplesmente não paga tributos em caráter episódico, não rotineiro. Por vezes, assim age por possuir razões jurídicas ou econômicas relevantes, como a ilegitimidade do tributo ou dificuldades financeiras momentâneas. A cobrança do devedor eventual deve se dar em obediência ao devido processo legal e sem qualquer restrição à livre-iniciativa.

O *devedor reiterado* é aquele que frequentemente deixa de pagar tributos por circunstâncias do negócio ou planejamento financeiro. Caracteriza-se por preferir satisfazer obrigações com empregados, bancos e fornecedores, por exemplo, do que com o Fisco. Ou, ainda, por utilizar o tributo como forma de financiamento, em detrimento de empréstimos bancários, ficando no aguardo de programas de parcelamento que lhe permitam regularizar sua situação fiscal. Essas práticas podem até mesmo levá-lo à recuperação judicial ou falência. Apesar de sua conduta ter aptidão para afetar o mercado, o devedor reiterado não se organiza com esse objetivo, isto é, não cria estruturas ilícitas voltadas ao inadimplemento tributário e ganho de mercado.

Saliente-se que os *devedores eventual e reiterado*, em princípio, exercem a liberdade de iniciativa de forma lícita. Estão regularmente inscritos nos cadastros fiscais e comerciais, possuem sócios reais e patrimônio para responder pelas dívidas. Deixam de pagar tributos em razão de fatores estruturais da economia ou de peculiaridades de seus negócios.

Entretanto, os *devedores contumazes* são aqueles que atuam no campo do ilícito, verdadeiros criminosos e não empresários, 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.

Para impedir a atuação nociva do *devedor contumaz*, o artigo 4º, II, do PL 284/2017 permite o cancelamento da inscrição do contribuinte, quando presente:

“a) evidências de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de *fraude fiscal estruturada*, inclusive em proveito de terceiras empresas;

b) evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída *por interpostas pessoas* que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

c) evidências 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;

d) produção, comercialização ou estocagem de mercadoria *roubada, furtada, falsificada, adulterada* ou em desconformidade com os padrões estabelecidos pelo agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente;

e) utilização como insumo, comercialização ou estocagem de mercadoria objeto de *contrabando ou descaminho*”.

Pela repetição de sua conduta, o *devedor reiterado* pode dificultar a livre concorrência e, neste caso, pode se sujeitar a regimes especiais de controle de pagamento e fiscalização, desde que a medida imposta pelo Fisco seja proporcional, isto é, adequada, necessária e não excessiva, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal e como determinam o artigo 2º, parágrafo único e o artigo 3º, II do PL 284/2017^[7].

A elaboração de lei complementar que regule o artigo 146-A da Constituição Federal é *essencial* para a preservação da livre-iniciativa e da lealdade de concorrência. Com promulgação da lei complementar objeto do PL 284/2017, as administrações tributárias terão *parâmetros uniformes* para produzir normas tendentes a neutralizar vantagens competitivas fundadas em transgressões tributárias. Os contribuintes, por sua vez, estarão protegidos pelas limitações estabelecidas, evitando-se abusos.

^[1] Há ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal questionando esse tipo de medida (ADI 4.854-RS).

^[2] “(...) uma das formas de quebra da lealdade como base da concorrência está justamente na utilização de práticas ilícitas (concorrência proibida), para obter uma vantagem concorrencial irreversível. (...) A lei brasileira não pune

os agentes econômicos por condutas em si anticoncorrenciais. O tipo infrativo não está, pois, na conduta, mas no efeito anticompetitivo que ela provoca sobre a livre concorrência e a livre iniciativa (...). Menciona-se, por sua relevância, um caso *sui generis* de concorrência proibida, localizada no possível efeito anticompetitivo de determinada prática tributária, a despeito de reiteradas autuações, por força do não recolhimento de tributo considerado devido pelo fisco”. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. In: *Revista de Direito da Concorrência*, n. 9. Janeiro, 2006, pp. 134-135.

[3] Trecho do voto do ministro Cezar Peluso, relator para acórdão da AC 1.657-MC-RJ, j. 27/6/2007, Tribunal Pleno, DJ 31/8/2007.

[4]: “(...) a situação de privilégio acarreta desestruturação do mercado de combustíveis ao assegurar a uma só empresa a aquisição de combustíveis, junto à refinaria, por preço inferior ao que é cobrado às demais empresas do setor, em afronta ao princípio da livre concorrência” (STF, MS QO 24.159, Tribunal Pleno, rel. min. Ellen Gracie, j. 26/6/2002).

[5] “Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável” (STJ, ADI 173/DF, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 25/9/2008).

[6] <https://www.conjur.com.br/2018-out-15/hamilton-dias-souza-preciso-distinguir-devedores-tributos>

[7] Os referidos dispositivos preveem que os critérios especiais de tributação devem ser determinados por procedimento público, após decisão motivada, com respeito aos princípios da proporcionalidade, do contraditório e da ampla defesa e poderá ser reavaliado se comprovada a cessação dos motivos que os justificaram.

Hamilton Dias de Souza é sócio-fundador do Dias de Souza Advogados Associados, mestre e especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Revista **Consultor Jurídico**, 13 de novembro de 2018, 6h45