



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

**MARIA MYLENA DA SILVA MELO**

**O DEBATE ACERCA DO DEVEDOR CONTUMAZ: UMA ANÁLISE DAS  
CONTRIBUIÇÕES DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125 DE 2022**

**JOÃO PESSOA  
2024**

**MARIA MYLENA DA SILVA MELO**

**O DEBATE ACERCA DO DEVEDOR CONTUMAZ: UMA ANÁLISE DAS  
CONTRIBUIÇÕES DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125 DE 2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Graduação em Direito de João  
Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal da Paraíba como  
requisito parcial da obtenção do grau de  
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr.<sup>o</sup> Geilson Salomão Leite

Coorientador: Prof. Me. Eduardo Silveira Frade

**JOÃO PESSOA**  
**2024**

**Catalogação na publicação  
Seção de Catalogação e Classificação**

M528d Melo, Maria Mylena da Silva.

O debate acerca do devedor contumaz: uma análise das contribuições do Projeto de Lei Complementar 125 de 2022 / Maria Mylena da Silva Melo. - João Pessoa, 2024.  
56 f. : il.

Orientação: Geilson Salomão Leite.  
Coorientação: Eduardo Silveira Frade.  
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Devedor contumaz. 2. Código de defesa do contribuinte. 3. Projeto de Lei Complementar nº 125/2022. I. Leite, Geilson Salomão. II. Frade, Eduardo Silveira. III. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

MARIA MYLENA DA SILVA MELO

**O DEBATE ACERCA DO DEVEDOR CONTUMAZ: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125 DE 2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

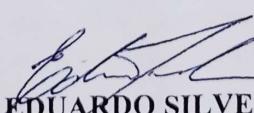
Orientador: Dr.º Geilson Salomão Leite

Coorientador: Prof. Me. Eduardo Silveira Frade

**DATA DA APROVAÇÃO: 17 DE ABRIL DE 2024**

**BANCA EXAMINADORA:**

  
Prof. Dr. GEILSON SALOMÃO LEITE  
(ORIENTADOR)

  
Prof. Me. EDUARDO SILVEIRA FRADE  
(COORIENTADOR)

  
Prof. Ma. THALITA RAQUEL DE CARVALHO RODRIGUES  
(AVALIADORA)

*Dedico este trabalho a minha melhor e maior  
incentivadora, minha Mãe.*

## AGRADECIMENTOS

À proteção divina.

Ao meu orientador, Geilson Salomão e meu coorientador, Eduardo Frade, que serviram como inspiração acadêmica, sendo fundamentais para a elaboração desta monografia. Admiro-os profundamente como profissionais.

Expresso minha gratidão a quem me gerou e preparou para a vida: minha mãe, Maria Iranete. A quem dedica tudo com tanto amor que não há conceito que possa definir adequadamente a essência do ser mãe que ela representa.

A meu pai, Manoel Severino, por tudo que me fornece nessa trajetória fora de casa, por compreender minhas escolhas e sonhos e me ajudar a alcançá-los.

Além disso, devo minha vontade de explorar o mundo a minha irmã, Mônica Izadora, que sempre foi minha fonte de inspiração, demonstrando coragem, determinação e cuidado em tudo o que faz. Também devo destacar os dois lindos frutos que dela nasceu, Isabelli e Benício, aos quais dedico meu amor.

Ao meu amado, Daniel Vasconcelos, a quem tanto admiro, pois desde que se propôs a caminhar junto comigo, a jornada se tornou [não mais fácil] mais segura, pois vem me ensinando a depositar mais Fé em todos meus sonhos.

Às minhas amizades que nasceram a partir dos corredores da faculdade e estágios e que se tornaram família: Estela Gomes, Isabelli Falcão, Caio Bernardo, Damião Andrade, Gisele Monteiro, Giulia Sandrine, Lais Gomes, Patrick Chaves, Kianne Fernandes.

À Thalita Rodrigues, pelo incentivo na escrita desse trabalho e por todos os aprendizados compartilhados no ambiente da Companhia Brasileira de Trens Urbanos, onde tive a oportunidade de estagiar.

Não posso deixar de expressar minha gratidão ao meu primeiro chefe de estágio, Dr. Marcus Torquato, não apenas pelas orientações na vida profissional, mas, principalmente, pelos conselhos que contribuíram para o meu desenvolvimento pessoal.

Agradeço a todos os professores da UFPB com os quais tive a oportunidade de aprender e crescer como profissional e a todos(as) os(as) colegas da faculdade e dos estágios com quem compartilhei os novos desafios, aprendizados e conquistas durante minha trajetória acadêmica.

## RESUMO

Esta pesquisa focaliza no devedor contumaz. Seu objetivo é explanar o contexto da relação fisco-contribuinte atual no Brasil e promover um debate acerca dessa realidade e quão necessário é a instituição de um Código de Defesa do Contribuinte, não só para combater os devedores, mas, sobretudo, resguardar os direitos e garantia de todos os contribuintes para que não sejam lesados em suas atividades fiscais, nem sofram as más consequências de um Estado ainda antiquado nas políticas de arrecadação. Para a construção dessa pesquisa será explanada as várias interfaces do contribuinte frente à obrigação tributária, pela ótica do jusfilósofo Klaus Tipke, como também será apresentado o número assustador de execuções fiscais; o papel da lei complementar em matéria tributária; e o planejamento tributário e suas nuances. Assim, o objetivo é explanar todo esse cenário e buscar responder se a definição de devedor contumaz abordada no projeto de Lei Complementar nº 125/2022, que institui o Código de Defesa do Contribuinte, é satisfatória para atender a realidade tributária nacional. Quanto à metodologia, o presente trabalho se caracteriza de natureza qualitativa, sendo utilizado o método de abordagem dedutivo e o referencial bibliográfico como principal fonte de pesquisa, uma vez que envolve a análise de diversas fontes bibliográficas para compreensão e análise jurídica. O estudo revelou que a resistência ao pagamento de tributos adota várias formas, abrangendo estratégias tanto legítimas quanto ilegítimas. É crucial diferenciar entre aqueles que usam benefícios fiscais para contornar o sistema tributário e aqueles que enfrentam dificuldades temporárias. Além disso, constatou-se que o projeto de Lei 125/2022 ainda está em fase de desenvolvimento precisando ser aprimorado.

**Palavras-chave:** devedor contumaz; código de defesa do contribuinte; Projeto de Lei Complementar nº 125/2022.

## ABSTRACT

This study centers on persistent debtors, also known as contumacious debtors. Its goal is to explore the correlation between a contributor's economic status in Brazil and initiate a discussion on this topic. It also aims to showcase the crucial implement of the taxpayer's defense Code, not just in preventing debtors, but in protecting the rights of all taxpayers from being unjustly impacted by outdated tax revenue policies. To achieve this, the study analyzes various interfaces that contributors face when fulfilling their tax obligations legal philosopher Klaus Tipke's, as will also be shown the frightening number of fax executions in Brasil. The role of complement law in the tax sector, nuances of tax planning, and other aspects are also scrutinized. Ultimately, the objective is to present all possible scenarios that define the contumacious debtor, as outlined in Complementation Law number 125/2022, and evaluate if it is adequate to address the national tax reality, as defined by the contributor Defensor Code. The study follows a qualitative methodology using a deductive approach. The primary finding is that multiple bibliographic studies aim to comprehend and analyze the law. It also unveils that resistance to paying taxes happens through legal and non-legal strategies. It's worth mentioning that there is a distinction between those who use tax benefits to take advantage of the tributary system and those who are experiencing temporary difficulties. Furthermore, the study discovers that Law Project 125/2022 is still in development, and hence, requires further improvement.

**Key-words:** regular debtors; code of defense of the taxpayer; bill 125/2022.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 –Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. Diferença de devedor eventual x Devedor contumaz.....	26
---	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

DIFAL – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

LC – LEI COMPLEMENTAR

CARF - CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PLP – PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

PL – PROJETO DE LEI

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	10
<b>2 AS POSIÇÕES DO CONTRIBUINTE FRENTE À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA....</b>	14
2.1 A MORAL TRIBUTÁRIA DO ESTADO .....	14
<b>2.1.1 <i>O HOMO ECONOMICUS</i>.....</b>	16
<b>2.1.2 <i>O BARGANHISTA</i> .....</b>	16
<b>2.1.3 <i>O DESGOSTOSO COM O ESTADO</i> .....</b>	17
<b>2.1.4 <i>O LIBERAL</i>.....</b>	17
<b>2.1.5 <i>O ELUSOR FISCAL LEGALÍSTICO</i>.....</b>	17
<b>2.1.6 <i>O INEXPERIENTE</i>.....</b>	18
<b>2.1.7 <i>O SENSÍVEL À JUSTIÇA</i> .....</b>	18
2.2 RELATÓRIO JUSTIÇA EM NÚMEROS 2023 .....	19
2.3 A IMPORTÂNCIA DA IMPLEMENTAÇÃO DO CÓDIGO NACIONAL DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	22
<b>3 O DEVEDOR CONTUMAZ E O DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	25
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	25
3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	29
3.2.1 RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334/SC. LEI Nº. 8.137/1990.	32
3.3 POLÍTICA PÚBLICA DE COMBATE AO DEVEDOR: AS NOVAS PROPOSTAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	34
<b>4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 125/2022 E PROJETOS DE LEI EM ANDAMENTO .....</b>	37
4.1 NORMAS GERAIS DO PROCESSO.....	37
4.2 COMO OPERA A LEI COMPLEMENTAR EM SEDE DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA	39
4.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125/2022: ESTABELECE NORMAS GERAIS RELATIVAS A DIREITOS, GARANTIAS E DEVERES DOS CONTRIBUINTES.....	42
4.4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125/2022 EM PARALELO COM O PROJETO DE LEI 1646/2019 .....	47
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	50
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	53

## 1 INTRODUÇÃO

A cobrança dos tributos não pode envolver qualquer interesse próprio dos órgãos ou das autoridades fiscais, isso porque tal atividade não é exercício de um direito subjetivo e, ainda que esse entendimento já esteja consolidado, a relação jurídico tributária ainda é marcada por diversos conflitos entre o Estado (Fisco) e o cidadão (contribuinte).

O poder de tributar é distribuído por meio de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e aos Municípios. Esses entes recebem da Constituição suas respectivas incumbências e, sob essa responsabilidade, a exercendo é que arrecadam receitas necessárias à obtenção das políticas públicas planejadas.

Nesse sentido, observa-se que o poder de tributar inicialmente advém da vontade do povo, o que configura o Estado Democrático de Direito que é dividido entre as pessoas políticas que assim formam a Federação.

A partir dessa deliberação, os Entes têm o dever de respeitar o princípio da legalidade em todas as fases do sistema de tributação. Nesse contexto, faz-se importante a garantia dos deveres e direitos do contribuinte, assegurando, pois, o devido processo legal e a ampla defesa na efetivação do sistema tributário.

Todavia, o sistema tributário atual vem falhando quanto à garantia do “contradictório”, ampla defesa e recursos, de modo que o serviço fica aquém tanto aos contribuintes quanto aqueles que trabalham no próprio fisco. Isso corriqueiramente tem gerado conflitos que deságuam no Judiciário, sem que gere qualquer vantagem para nenhuma das partes, como é possível visualizar nos dados no CNJ<sup>1</sup>.

Vale ressaltar que nesse cenário, há, inegavelmente, uma sobrecarga e desvantagem face ao contribuinte e, nesse contexto, o sistema tributário precisaria ser repensado, por exemplo, em uma arrecadação e fiscalização que visem favorecer toda a sociedade.

Pensando nisso, a Comissão de Juristas, criada pelo Ato Conjunto do Presidente do Senado e do Supremo Tribunal Federal n. 1/2022 se dedicou na tarefa de elaborar alguns projetos de lei para tratar algumas necessidades que o Sistema Tributário Brasileiro vem encarando face sua extrema complexidade.

---

<sup>1</sup> Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Justiça em Números 2023** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

Nesse contexto, com apreço a um dos Projetos de Lei Complementar nº 125/2022<sup>2</sup> que “consagra a figura do contribuinte como sujeito de direitos e deveres, e consolida a proposta a que a Comissão se atreve, de redefinir a relação fisco-contribuinte, promovendo um novo paradigma de confiança e cooperação mutua” que visa instituir o Código de Defesa do Contribuinte é que se desenvolve esse trabalho de conclusão de curso, tendo por objetivo discutir as contribuições acerca da caracterização do devedor contumaz .

Notadamente, o presente texto utiliza como base as disposições do PLP 125/2022 que tratam do bom contribuinte e a definição do devedor contumaz. Assim, a discussão será construída com base nas perspectivas da prática daqueles que não pagam tributos, de modo que será traçado um caminho com a finalidade de demonstrar a situação jurídico-tributária atual, as teorias que possam justificar esse contexto, além disso, os prejuízos causados por todo cenário de inadimplência tributária no Brasil.

Ao que parece, de antemão, o Estado não tem se esforçado para promover uma administração tributária eficiente, de modo que isso há muito vem causando grandes déficits na administração tributária e na aplicação de uma cobrança de tributos mais justa. Porém, novas propostas estão sendo estudadas e debatidas na Reforma Tributária (Emenda Constitucional 132/2023) que deve incentivar ações que tenham como resultado um aumento da arrecadação, seja revisando as renúncias fiscais, que provavelmente, reduzem certos benefícios fiscais que não estejam proporcionando o retorno desejado, como também modernizando os instrumentos de combate à fraude fiscal.

Outro debate é que, diante das diversas perspectivas e sugestões para um novo modelo de tributação, é inevitável não adentrar na discussão sobre a carga tributária, que muitas vezes é excessiva, levando à inadimplência e resultando em um grande número de processos de execução fiscal e um aumento contínuo no número de devedores. Isso acaba por criar um ciclo vicioso difícil de ser interrompido.

Para tanto, é sobre essas perspectivas – necessidade de um Código de defesa do contribuinte, relação complexa entre fisco- contribuinte, novas propostas discutidas no âmbito da reforma tributária e o elevado número de devedores e, consequentemente, de execuções fiscais - que serão analisados os objetivos deste trabalho: discutir qual é o papel da cobrança dos tributos; entender alguns comportamentos do contribuinte frente às cobranças ; verificar o elevado número de devedores; explanar o que reforma tributária está discutindo para mitigar o

---

<sup>2</sup> BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 125/2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>. Acesso em: 15 jan. 2024

número de devedores; verificar como é caracterizado o devedor contumaz pela ótica do Projeto de Lei 125/2022. Assim, tem-se como problema central da pesquisa a seguinte questão: O projeto de Lei Complementar nº 125 de 2022 consegue caracterizar a figura do devedor contumaz?

A necessidade deste trabalho se fundamenta na importância de compreender os impactos decorrentes da ineficácia e da falta de aplicabilidade das leis tributárias sobre a ordem econômica do Brasil. Dessa forma, buscar estudar quais os mecanismos e a dificuldade em identificar/diferenciar/classificar e combater as práticas dos devedores, assim como compreender de que maneira devem ser empregadas as normas de combate à existência desses devedores, são razões adicionais que motivam a realização desta pesquisa.

Em sede de metodologia, foi utilizado o método de abordagem dedutivo, caracterizado de natureza qualitativa, partindo de revisão literária e consultas a textos normativos, por isso seu referencial teórico bibliográfico.

O trabalho divide-se em três principais capítulos, observando no primeiro uma análise do livro *Moral Tributária do Estado e dos Contribuinte*, do jusfilósofo Klaus Tipke para visualizar melhor o que é o contribuinte e como ele se comporta face à obrigação fiscal.

Ainda no primeiro capítulo, será apresentado um esboço geral da realidade dos processos de execução fiscal no Brasil, com a apresentação de dados que demonstram a situação alarmante que se encontra o judiciário, tudo com base no relatório do Justiça em Números do CNJ. Também será introduzido o debate acerca do código de Defesa do Contribuinte e sua importância social.

O segundo capítulo, se atém sobre a contextualização do devedor no Brasil; a distinção necessária que deve ser feita entre devedor eventual e devedor contumaz, como se origina cada um e qual o impacto socioeconômico que cada um gera. No mesmo capítulo será tratado o que é o planejamento tributário e qual sua importância para os negócios atuais, acentuando sua linha tênue que distingue fraude de planejamento lícito. Não poderia faltar nesse mesmo capítulo uma breve explanação das novas propostas apresentadas pela Reforma Tributária no combate ao devedor contumaz.

Por fim, no terceiro e último capítulo será apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 125/2022 e como ele trata a situação do devedor, porém, antes será estudado a importância das normas gerais do processo e como a Lei complementar opera nesse contexto. Somente após dessa explanação é que será apresentado os artigos 33 a 36, sendo eles objetos de discussão da definição do devedor contumaz. Ainda será apresentado um paralelo desse PLP 125/2022 com outro Projeto de Lei, o de nº 1646/2019 em trâmite no Senado Federal.

Essa comparação visa compreender como está sendo discutido esse assunto nas casas legislativas e se o Brasil está trilhando para uma boa política de combate aos devedores. Dessa forma, os objetivos e o problema dessa pesquisa serão desenvolvidos.

## 2 AS POSIÇÕES DO CONTRIBUINTE FRENTE À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Quanto às diversas atitudes que os contribuintes possam ter frente à obrigação de pagar tributo, foi realizada uma tentativa de classificá-las, sendo que delas não devem ser inferidas quaisquer conclusões, mas sim pontos de partidas que podem justificar e tornar mais compreensível o contribuinte<sup>3</sup>.

É importante ressaltar que as diferentes atitudes em relação a pagar tributos dependem muito da percepção que cada indivíduo tem do que é e para que serve o tributo, além disso, as circunstâncias e valores éticos influenciarão sobremaneira nesse comportamento.

Tratar dessas classificações neste trabalho servirá como prenúncio à discussão principal que é a definição do devedor contumaz no Projeto de Lei n. 125/2022 que visa instituir o Código de Defesa do Contribuinte, mas antes cabe esclarecer um pouco acerca da Moral Tributária.

### 2.1 A Moral Tributária do Estado

O dever de pagar tributos é, sem dúvidas, uma parte fundamental do desenvolvimento de um Estado democrático. Embora possa parecer inicialmente que não pagar tributos resultaria em mais liberdade para os cidadãos, em verdade, em nosso contexto social, isso poderia causar enormes consequências negativas.

Se não fosse a obrigação de pagar tributos haveria para os cidadãos tão somente mais liberdade, mas se não existissem o Estado arrecadando aos cofres o que precisa para se manter, os cidadãos logo estariam sujeitos a arbitrariedades e à justiça privada dos demais cidadãos<sup>4</sup>.

A máxima exposta nessa obra é a de que “tributos são o preço da liberdade”. Para exemplificar, o autor traz o nome do ex-prefeito de New York, Robert Wagner, que discursou: “há quem diga que os tributos são o preço da civilização, a prova disso é que eles não existem na selva”. Com essa fala busca fazer um paralelo da selva e da civilização e demonstrar que os tributos, sim, são o preço de uma civilização, caso contrário, haveria a desordem de uma selva.

---

<sup>3</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributária do estádio e dos contribuintes. Klaus Tipke; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed.,2012. 134p

<sup>4</sup> Ibid. pág. 44

Embora seja reconhecida a necessidade e importância da cobrança de impostos, esses continuam sendo desrespeitados por muitos cidadãos e mesmo aqueles pagam e compartilham da mesma insatisfação, qual seja: alta carga tributária e poucas políticas públicas.

Uma nova política de tributação deve ser pensada, como sugere Tipke<sup>5</sup>:

uma verdadeira renovação moral do contribuinte só teria êxito, se em primeiro lugar as leis tributárias fossem remoralizadas, a Justiça Tributária não mais permanecendo marginalizada. Um ordenamento tributário remoralizado é algo diferente do que um mero ordenamento coativo para a execução de leis que medem com os mais variados critérios.

Nesse sentido, uma tributação desproporcional, como a brasileira, com difícil compreensão, de natureza regressiva, inevitavelmente prejudica a moral tributária dos contribuintes, juntamente com a falta de confiança na política e nas instituições, bem como na insatisfação na gestão dos recursos públicos. É nessa conjuntura que surgem os posicionamentos do contribuinte como *homo economicus*, *o barganhista*, *o desgostoso com estado e o liberal*, como pontua Klaus Tipke e será mais adiante explanado. O que se pode apreender disso é que a obrigação fiscal está inevitavelmente presente no dia a dia do brasileiro e a postura que cada um têm frente a essa obrigação só poderá ser melhor desenvolvida se ocorrer uma ressignificação nessa relação de cobrança, como elucida Martinez e Coelho:

em relação à relevância social, tem-se historicamente, no Brasil, uma relação de certo modo complicado entre cidadãos e o Estado, mas, mesmo com essas tensões e esses conflitos, a obrigação tributária é uma constante que permeia a vida dos cidadãos e o adimplemento de tal obrigação faz parte do cotidiano do brasileiro – quer queira, quer não. Tentar quantificar a moral tributária do cidadão brasileiro consiste em abrir caminhos para o estabelecimento de políticas públicas específicas e eficazes de educação fiscal, conscientização e ressignificação de processos sociais na relação entre sujeito, Estado e tributo.<sup>6</sup>

Interpretar a moral tributária envolve compreender como os cidadãos veem e percebem suas obrigações fiscais e como identificam os motivos que influenciam seu cumprimento ou não. Isso pode incluir questões como transparência do governo, qualidade dos serviços públicos, observância da justiça fiscal e até mesmo a prática de cumprimento ou resistência ao pagamento de impostos.

Vale ressaltar que a percepção da moral tributária está de acordo com as diferentes culturas, sistema político e econômico de uma sociedade. Assim, a discussão do que é

<sup>5</sup> Ibid., p. 114.

<sup>6</sup> MARTINEZ, A. L.; COELHO, M. L. B.. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 17, n. 3, p. 607–622, jul. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/NSciWNQfmBLWdTR3QPZXTKH/#>. Acesso em: 20 jan 2024.

considerado justo, igualitário e ético, no que diz respeito as políticas fiscais, dependerá de cada sociedade.

Dessa forma, passa-se a analisar as classificações dos contribuintes, sendo que delas não devem ser deduzida nenhuma conclusão, tão somente pontos de partida que possam justificar e tornar mais compreensível a papel do contribuinte e suas reações diante das cobranças fiscais. Lembrando que as diferentes atitudes em relação aos tributos dependem muito da percepção que cada indivíduo tem do que é e para que serve o tributo.

### **2.1.1 *O homo economicus***

Esse contribuinte pensa tão somente em sua vantagem econômica, sendo irrelevante a discussão moral referente sua conduta. O que o contribuinte com essa mente calcula é o risco de ser descoberto, pois a penalidades também o prejudicarão, tendo em vista que o valor econômico para ele é o fundamento para a qualidade de vida. Então o direito em tudo tem que o beneficiar<sup>7</sup>.

Ainda, o *homo economicus*, é muito cuidadoso e não confia em qualquer pessoa, sequer no assessor fiscal. Ele deixa, portanto, o pagamento dos tributos para que outros contribuintes paguem e não se comove que outros tenha que pagar a mais por sua conduta de drible à obrigação fiscal.

### **2.1.2 *O barganhista***

O barganhista, até da importância do pagamento de tributos, pois sabe que há a necessidade disso para as políticas públicas municipais e estaduais, porém vê o Estado como quem age em excesso no que se refere à cobrança de tributos [perdulário]. Dessa forma, também visualiza esse contribuinte que o Poder Público fornece o mínimo de prestações sociais e por esse motivo age de maneira imoral. Se do contrário: se o Estado proporcionasse uma contraprestação corresponde ao valor que arrecada, os contribuintes considerariam justo seu efetivo pagamento<sup>8</sup>.

Klaus apresenta que há um grupo que acredita que o próprio Estado age de maneira imoral e tem responsabilidade direta pela desigualdade. Ainda, faz uma crítica: “por isso, o

---

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 103.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 104.

Estado não poderia exigir moral plena, mas sim deveria aquiescer a uma diminuição de tributos.”

#### 2.1.3 *O desgostoso com o Estado*

Quanto ao desgostoso com o Estado, refere-se a atitude de descontentamento. Isso significa que alguns contribuintes escolhem por se manterem alheios devido a frustrações e, muitas vezes, deixam de participar ativamente nas eleições, de modo a expressar assim seu desagrado em relação ao sistema político<sup>9</sup>.

O contribuinte desgostoso pode ser influenciado por diversas razões, como visualizar o sistema de corrupção, ineficiência governamental ou o descontentamento com as políticas públicas. Esses contribuintes podem sentir que seu engajamento no processo político não resultará em mudanças significativas, inclinando-os a assumir um comportamento mais distante em relação às questões fiscais e políticas do país.

#### 2.1.4 *O liberal*

Para compreender melhor quem é o contribuinte liberal, eles são conhecidos por gostarem de definir os tributos como parcelas de sacrifício sem contraprestação. O contribuinte com uma visão liberal encara o tributo como um elemento limitador da liberdade, em contrapartida reconhece sua necessidade para a manutenção da ordem jurídica<sup>10</sup>.

Para esse indivíduo, embora os tributos possam ser compreendidos como uma limitação à liberdade econômica, ele comprehende que essas receitas são necessárias para financiar políticas públicas essenciais e promover o funcionamento adequado das instituições que sustentam a sociedade.

#### 2.1.5 *O elusor fiscal legalístico*

Esse tipo de contribuinte quer pagar o mínimo valor possível de tributos e para isso, com a ajuda de profissionais busca por benefícios que a lei proporciona, seja pelas lacunas ou obscuridade da lei, esse contribuinte igual ao *homo economicus* não tem o hábito de realizar

---

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 104.

<sup>10</sup> *Ibid.*, p. 105.

juízos morais e conduz seu modo de se organizar financeiramente a aproveitar as brechas da lei para pagar o menos possível de tributo<sup>11</sup>.

Nesse tópico do livro o autor discute a importância do ‘assessor tributário’ e, principalmente, àqueles assessores que sabem fazer o trabalho de minimizar autos tributos, afinal, “para os empresários tributos são custos, que influenciam diretamente na competitividade. Por esse motivo, o assessor fiscal que quer se destacar precisará desempenhar bem o trabalho de aproveitar essas brechas da lei e fazer seu cliente pagar menos.

### 2.1.6 *O inexperiente*

O contribuinte inexperiente é dito como sujeito passivo comum, tendo em vista que não tem conhecimento das normas tributárias e vive “em estado de inocência”, pois não comprehende a legislação tributária e costuma assinar tudo o que seu assessor faz, ou, presta sozinho suas declarações com muita dificuldade<sup>12</sup>.

Quanto ao preenchimento de declaração sozinho, é uma realidade de muitos brasileiros. Nem todos se socorrem a um profissional habilitado. Isso envolve a discussão acerca da complexidade que são as leis tributárias e, se há formação para se tornar especialista um *expert* nas leis tributárias, o Direito Tributário então não é pra ser acessível a um cidadão comum.

Assim nas palavras de P. Kirchhof “se o Direito justo é Direito simples”, argumenta Klaus Tipke que o Direito tributário é por isso mesmo injusto, porque é desnecessariamente complicado<sup>13</sup>.

Nesse sentido, o contribuinte inexperiente se torna prejudicado em suas atividades pessoais e profissionais, podendo sofrer elevado ônus em suas finanças, coisa que aqueles que conhecem o direito tributário ou conseguem contratar bons assessores têm mais vantagens.

### 2.1.7 *O sensível à Justiça*

Aquele que reivindica por tributos mais baixos e por tributos justos. Os sensíveis à Justiça se rebelam contra as cargas tributárias excessivas e os favorecimentos fiscais

---

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 106.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 108.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 110.

exacerbado. Assim, por acreditarem que a cobrança não é aplicada de forma justa, veem como uma afronta a atuação do Estado.

Por esse motivo, esses, considerados ativistas, defendem a ideia de acabar com esses favorecimentos fiscais, sob a justificativa de um “direito transitório e diminuição dos tributos para todos”<sup>14</sup>.

Aqueles que valorizam a justiça tributária acreditam que leis que são sistematicamente infringidas devido à inatividade do Estado ou à insuficiência dos procedimentos legais perdem sua validade juridicamente, devido à inconstitucionalidade.

Assim, alguns concluem que, se a lei está sendo desrespeitada por muitos com a tolerância do Estado, é possível agir desaplicando-a para restaurar a igualdade no ônus tributário. Essa perspectiva reflete uma preocupação com a equidade no tratamento fiscal<sup>15</sup>, buscando restabelecer a conformidade legal e a justiça na aplicação das leis tributárias.

## 2.2 Relatório Justiça em números 2023

O "Justiça em Números" é um projeto utilizado por estudantes e profissionais para fins de pesquisas e fonte de aprimoramento do sistema judiciário brasileiro. Foi criado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão do Poder Judiciário e busca, por meio de análises de dados dos tribunais, com vistas a alcançar a transparência e eficiência do Poder Judiciário Brasileiro

Os relatórios emitidos por ele “são elaborados pelo Departamento de Pesquisas Judiciária (DPJ), criado pela Lei n. 11.364/2006<sup>16</sup>, com o objetivo de desenvolver pesquisas destinadas ao conhecimento da função jurisdicional brasileira e realizar análise e diagnóstico dos problemas estruturais e conjunturais dos diversos segmentos do Poder Judiciário”<sup>17</sup>.

A produção de pesquisa desenvolvida pelo DPJ é fundamental para a participação da sociedade (instituições e todos interessados) nas políticas desenvolvidas no âmbito judicial,

---

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 111.

<sup>15</sup> Recorda-se o clássico da literatura brasileira “Vidas Secas” do autor Graciliano Ramos, em que o personagem principal Fabiano vai até a cidade vender pedaços de um cerdo magro para receber algum recurso daquilo, tendo em vista sua condição de miserabilidade, mas o agente da prefeitura o cobrara imposto sobre aquela venda, ameaçando multa caso não o pagasse. Nesse contexto, a conduta, por parte de Fabiano, de um contribuinte sensível à justiça, pois se revolta com a cobrança injusta, eis que, na palavra do personagem “não viam que isso não estava certo? tomar as coisas de um infeliz que não tinha onde cair morto?!” Assim, Fabiano deixa de criar e vender porcos e passou a fugir e desprezar os agentes da prefeitura.

<sup>16</sup> Brasil. Lei nº 11.364, de 26 de outubro de 2006. Dispõe Dispõe sobre as atividades de apoio ao Conselho Nacional de Justiça e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. 6 de outubro de 2006.

<sup>17</sup> Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023.

tendo em vista que os aproximam, de maneira honesta e objetiva, da realidade e da gestão desenvolvida nesse Setor.

Além de todos os impasses estudados, verifica-se as dificuldades na cobrança das dívidas tributárias, eis que no Brasil há um contencioso administrativo e judicial extremamente ineficiente, notadamente nas instâncias recursais, como no Conselho Administrativo de Recursos fiscais - CARF com medidas que sevem para postergar os processos de cobranças, fazendo com que o litígio perdure em torno de 10 anos<sup>18</sup>.

Com isso, tecendo a análise de como se encontram os números de execução fiscal pelo judiciário brasileiro, observa-se que a maioria dos processos de execução trata de execuções fiscais, sendo 64% desses processos armazenados de conteúdo fiscal, representando 34% do total de casos à espera, compondo taxa de congestionamento de 88% no ano de 2022.

A taxa de congestionamento apresentada na pesquisa se refere ao número bruto de processos em andamento e pendentes, ou seja, que estão com status de ‘suspenso’, ‘arquivado provisoriamente’ ou ‘sobrestado’. Dessa forma, é importante destacar que os 88% de processos parados correspondem ao valor bruto de congestionamento, havendo, em contrapartida a taxa de congestionamento líquida, cujo qual não envolve os processos suspensos ou sobrestados ou em arquivo provisório.

O CNJ calculou que a cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados. Sendo o maior número das execuções fiscais concentradas na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos.

Além disso, há diversas situações em que já se utilizou de todos os meios permitidos em lei (por reiteradas vezes) em busca de patrimônio para quitar a dívidas e não há resultados satisfatórios, de modo que vários processos ficam pendentes por anos a fio.

Como se não bastasse [e talvez seja esse o principal motivo para esses números], há no Brasil o intenso discurso de que a carga tributária é muito elevada. O que confirma isso é o relatório "Carga Tributária no Brasil 2018", divulgado pela Receita Federal, onde revela que a Carga Tributária Bruta atingiu 33,26% do Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2018 (RFB, 2018).<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

<sup>19</sup> RFB. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência., 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em 16.jan.2024.

Esse relatório aborda um estudo de Comparação Internacional em que se verifica a média da carga de tributos dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE [em 25 de janeiro de 2022, o Conselho da OCDE decidiu iniciar as discussões de adesão com o Brasil. Essa decisão decorre da cuidadosa avaliação dos membros da OCDE, que consideraram o progresso realizado pelo Brasil desde o seu primeiro pedido de adesão, com base no Quadro de Considerações dos Membros Potenciais]. Analisou-se, portanto, que em 2018 no Brasil a carga tributária de 32,26% do PIB foi inferior à média da carga tributária dos países integrantes da OCDE que ficou em 34,2% do PIB.

Ademais, diversos países da OCDE apresentam carga tributária superior a 40% do PIB, chegando alguns à proximidade dos cinquenta por cento, como a França e a Dinamarca. Mas, claro, é necessário ponderar e fazer ressalvas ao comparar os valores de carga tributária de diferentes países, pois determinadas espécies tributárias podem existir em alguns e em outros não.

Um exemplo disso é a previdência, que em alguns países funciona no setor privado, não sendo incluída na carga tributária. Ademais, as divergências metodológicas desempenham um papel significativo. Por exemplo, em algumas análises, os tributos específicos aplicados ao setor de combustíveis podem não ser considerados como parte das receitas tributárias.

Todavia, inegavelmente o contribuinte brasileiro se encontra submerso numa “resistência fiscal”, pois ainda que reconheça a tributação como um elemento essencial para o financiamento do Estado continua a se esquivar, por diversos meios, dessas obrigações.

Nesse momento que se discute se essa resistência decorre único e exclusivamente da carga tributária ou se outros motivos ensejam esse comportamento de desobediência frente à obrigação de pagar tributos, como por exemplo a ausência de políticas públicas - que impede o contribuinte de visualizar onde está sendo aplicado o recurso arrecadado - , ou até mesmo a falta de informação sobre o porquê existe a cobrança de tributos, ou ainda se decorre de um comportamento antijurídico em que indivíduos por princípios morais, políticos ou até ideológicos, se recusam a cumprir essas obrigações e preferem se sujeitar às sanções decorrentes dessa conduta.

Apesar de tudo, vale enfatizar que a tributação, embora onerosa, é necessária quando se trata da ordem social. Porém, torna-se evidente que a obrigação tributária representa um dos custos mais altos em qualquer empreendimento, de modo que leva pessoas físicas e pessoas jurídicas a buscarem o planejamento de suas atividades, objetivando diminuir os impactos tributários, do contrário poderá ver seu empreendimento ruir por não manejá-la essa prática.

Assim, muitas vezes, quanto mais elevada for a carga tributária e o sobrepeso da tributação, maiores seriam as tentativas de fuga das obrigações pelos contribuintes. Como explica José Pintos-Payeras<sup>20</sup>, o principal desafio da tributação brasileira não reside apenas na carga tributária em si, mas na sua distribuição. Isso porque ela incide de maneira mais expressiva sobre o consumo e menos sobre a renda e o patrimônio, impactando de forma desproporcional as pessoas de menor poder aquisitivo e capacidade contributiva, o que resulta na regressividade do sistema tributário brasileiro.

Com todas essas nuances fica difícil estabelecer uma diferença jurídica do contribuinte que quer pagar suas obrigações, ainda que as ache injustas, e do devedor contumaz, quem dribla todas as leis tributárias com a ajuda de assessores fiscais.

A questão complexa é de como o Estado pode proteger aquele que coopera com o fisco e age com vontade de cumprir com suas obrigações fiscais, ao passo em que age paralelamente em combate aos devedores que fraudam a atividade fiscal. É isso que o Projeto de Lei Complementar que Institui o Código de defesa do Contribuinte se propõe em seu capítulo IV.

Diversos aspectos devem ser considerados para alcançar um meio de mitigar os prejuízos que essas enormes dívidas causam e, para isso, primeiramente é necessária uma análise detalhada de como agem os contribuintes, quem são os bons e maus pagadores e assim se aproximarão de um entendimento mais consolidado sobre toda essa problemática.

Para isso, tratou o presente capítulo da pesquisa em abordar algumas teorias construídas pelo jurista Klaus Tipke sobre as possíveis atitudes desse principal personagem, o Contribuinte, frente a obrigação tributária.

### 2.3 A importância da implementação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte

O Código de Defesa do Contribuinte em âmbito nacional é pensado e discutido há bastante tempo na doutrina brasileira, de modo que alguns estados brasileiros já se anteciparam e instituíram os seus, como é o caso dos 12 Estados, além do Distrito Federal: Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

---

<sup>20</sup> PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. Repositório do Conhecimento do IPEA, 2010 Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>. Acesso em 14.fev.2024.

Esse Código funciona como uma compilação de normas que tem por objetivo regular a relação entre o contribuinte e o Fisco. Um de seus principais fundamentos é instituir meios que ajudem e otimizem a atuação do Fisco quanto à fiscalização e à cobrança dos tributos, porém, sobretudo, é fazer garantir os direitos dos cidadãos contribuintes. Assim também concorda Marcos Villas-Bôas<sup>21</sup>:

o Código de Defesa do Contribuinte tem exatamente o objetivo de conferir a efetividade, que ainda não é verificada, às normas do sistema constitucional tributário, sobretudo do ponto de vista da proteção dos direitos fundamentais do contribuinte. O poder estatal corriqueiramente se excede, ferindo demasiadamente a esfera jurídica do cidadão, o que não é uma novidade em qualquer país do mundo, especialmente no Brasil. A despeito de ser possível construir os direitos e garantias dos contribuintes a partir da CF/88, a elaboração do código, a nosso ver, reforça o texto constitucional, nem que seja para lembrar o operador do direito da existência de um conjunto de normas constitucionais que existem para pôr a tributação dentro de limites bem determinados, evitando excessos sobre os direitos fundamentais, além de aproximar tais normas da prática a partir de um texto mais próximo dos problemas que sofrem os contribuintes no dia a dia.

Nesse sentido, a discussão desse Código se mistura com o estudo das limitações ao poder de tributar, como será visto mais adiante, isso acontece em decorrência de, ainda, não se ter um sistema constitucional tributário efetivado como deveria ser. Infelizmente, as prerrogativas dos contribuintes no Brasil ainda são pouco concretizadas o que, possivelmente, justifique os números exorbitantes de devedores.

Além disso, os grandes devedores se beneficiam das ações de cobranças antiquadas por parte do Fisco para estar em vantagem no mercado. Há de se recordar também que há contribuintes que são muito lesados pela alta carga tributária e que precisam deixar de contribuir para poder se reerguer no mercado. Como será visto adiante, não é correto colocar todos os devedores dentro de uma mesma caixa, isso porque há aqueles que devem em contumácia e outro que eventualmente devem, conceitos estes que serão delineados no próximo capítulo.

Ainda sobre o Código de Defesa do Contribuinte, Humberto Ávila escreve sobre o equívoco que é classificar a tributação como sendo juridicamente irrelevante: a tributação continuará sendo assim vista se for usada como mero elemento que explique a mistura que são os critérios econômico e jurídicos da tributação. Eis que só deixará de ser irrelevante quando

---

<sup>21</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos Aguiar. *In Dubio pro Contribuinte*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009. pág. 145

for utilizada efetivamente como fundamento para instituição de tributos e para diferenciação entre os contribuintes<sup>22</sup>.

Isso quer dizer que um Código em favor dos contribuintes só preservará os direitos de seu personagem principal se descrever de que modo e quando poderão ser instituídos os tributos e o que poderá ser objeto de tributação. Ou seja, faz-se necessário uma sistematização das normas, princípios e regras que organizem o conteúdo da tributação, como alude Humberto Ávila.

Nesse contexto, verifica-se a importância de se estabelecer normas que se prestem a proteger e garantir os direitos dos contribuintes, por isso, nessa pesquisa, observa-se a validade que o Projeto de Lei Complementar nº 125/2022 na efetivação dessas garantias.

---

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. Revista Eletrônica de Direito Econômico, Redae, n.º 12, Salvador/BA, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=247>. Acesso em: 26 mar. 2024, p. 6

### 3 O DEVEDOR CONTUMAZ E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Compreendidos alguns possíveis comportamentos do contribuinte frente à obrigação tributária, visto também o conceito de moral que permeia a atividade de tributação e a importância da instituição do Código de Defesa do Contribuinte, passa-se nesse momento a analisar os elementos que constituem a caracterização do devedor contumaz e sua diferença quanto ao devedor eventual, concentrando-se em explorar minuciosamente seu papel e como juridicamente são tratados.

#### 3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Inicialmente, faz-se necessário distinguir o devedor contumaz e o devedor eventual de tributos. Muitas vezes, a pessoa jurídica ou física que exercem sua atividade empresarial com seriedade se veem obrigadas a deixar de cumprir com suas funções tributárias em decorrência de crises financeiras nos negócios.

Essas crises podem ser temporárias e, para conseguirem sair delas, os contribuintes deixam de cumprir obrigações fiscais, contudo não deixam de atribuir seus custos para praticar preços estratégicos e predatórios e para ganhar vantagens face aos concorrentes, pelo contrário, demonstram a intenção de regularizar sua situação e pagar os débitos no futuro.

Em contrapartida, a inadimplência contumaz é praticada de forma proposital, sendo, diferente da eventual, utilizada como uma estratégia de mercado. A partir dessa contumácia aparecem consequências negativas, como uma instabilidade no mercado [concorrência], uma vez que aqueles que se apropriam da prática contumaz têm seus produtos com preços reduzidos por não agregarem a eles os impostos.

Assim, o mercado passa a conviver com uma concorrência extremamente desleal, pois de um lado estão os que cumprem com suas obrigações e não conseguem êxito no mercado e do outro está quem faz uso de meios inidôneos para ganhar vantagens ilícitas. São essas as definições dadas no trabalho conjunto realizado por Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau, que também complementam:

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<sup>23</sup>

Já a sonegação fiscal se refere à prática de não declarar renda ou ativos para evitar o pagamento de impostos devidos e a comprovação dessa conduta gera consequência mais danosas ao devedor.

É perceptível que se tratando de devedor eventual, as chances do Fisco recuperar os crédito é considerável, porém o mesmo não pode ser esperado daqueles que corriqueiramente descumprem com suas obrigações, tal qual o *homo economicus*, que compreende até o seu assessor fiscal como ameaça e não se importa que a ausência de suas obrigações gerem consequências negativas para os demais.

Para melhor ilustrar, segue a distinção dada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO acerca do Devedor Contumaz e do Devedor Eventual:

### Devedor eventual x Devedor contumaz

Características	Devedor Eventual	Devedor Contumaz
Qual a origem da dívida?	Questões temporárias e inesperadas, como problemas de caixa, queda nas vendas ou acidente	Obter vantagem sobre os concorrentes, ganhar mercado e aumentar os lucros
Com que frequência a dívida ocorre?	Eventual	Sistemática
O acúmulo de dívida é premeditado?	Não	Sim
O contribuinte pretende quitar o débito?	Sim	Não
O devedor dificulta a fiscalização, se recusando a mostrar os livros fiscais ou impedindo o acesso ao estabelecimento?	Não	Sim
O registro é feito em nome de terceiros (os laranjas), para que os sócios escapem das punições?	Não	Eventual
A atitude fomenta a corrupção?	Não	Sim
As vantagens obtidas são repassadas para o preço?	Não	Sim
O Estado costuma recuperar os tributos?	Sim	Não

Figura 1 – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. Diferença de devedor eventual x Devedor contumaz. Disponível em: [https://www.etco.org.br/user\\_file/Devedor\\_Contumaz\\_Web\\_v111.pdf](https://www.etco.org.br/user_file/Devedor_Contumaz_Web_v111.pdf) ([www.etco.org.br](http://www.etco.org.br)). Acesso em 16 fev 2024.

Com a ilustração é possível distinguir alguns pontos importantes e inferir o impacto que cada um desses devedores pode causar à ordem social. É indiscutível o resultado negativo que a inadimplência das obrigações fiscais gera, isso porque, como demonstrado, o Estado não recupera o crédito para os cofres públicos, pois em várias ocasiões a empresa devedora é

<sup>23</sup> 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.

registrada em nome de indivíduos que não são os seus verdadeiros proprietários, conhecidos como "laranjas"<sup>24</sup>.

Assim, a contumácia sistemática aumenta a corrupção, deixando muitos contribuintes – que cumprem com suas obrigações fiscais - insatisfeitos e, sobretudo, prejudicados por existirem diversos meios de recuperação de crédito que, criados com objetivo de diminuir a fuga fiscal, só alimenta o mau pagador e aumenta a carga tributária dos bons pagadores.

Não pagar os tributos de forma deliberada pode ser caracterizado então, como estratégia ilegal para evitar os custos com os encargos fiscais, como destacam Becho, Simões e Federighi:

O Devedor Contumaz sabe que será vantajoso deixar de observar as pesadas obrigações tributárias, pois em um futuro próximo, algum programa de refinanciamento proporcionará descontos vantajosos. Dessa forma, o Devedor Contumaz se financia por meio do Estado Brasileiro, ainda que por um período, e mais, às custas da sociedade, que fica sem o abastecimento dos cofres públicos e a realização dos deveres sociais do Estado<sup>25</sup>.

O que se ver é que o legislador, quando desenvolveu a ideia de refinanciamento, tentou aplicar essas normas para as dívidas de valor estimável e de difícil recuperação, porém se tem observado que as frequentes benesses de descontos e pagamentos parcelados, em diversas vezes, tem incentivado a inadimplência, eis que contribuem fortemente para a prática de não pagar e financiar no futuro por um preço favorável.

Um tipo de contribuinte que caracteriza esse comportamento é o *barganhista*<sup>26</sup>, como alude Klaus Tipke, eis que age imoralmente porque entende que o Estado também age assim. Dessa forma, por visualizar que o Poder Público disponibiliza o mínimo de recursos sociais e insatisfeitos com as contraprestações fornecidas, resolve não pagar tributos ou protelar ao máximo suas obrigações fiscais já que o Estado não proporciona uma contraprestação social que corresponda com o que é arrecadado.

---

<sup>24</sup> Os laranjas são pessoas que fornecem o seu nome e seus dados pessoais, como CPF e conta bancária para que a identidade dos verdadeiros devedores não seja encontrada. Mundo Educação. **O que são os laranjas e como eles atuam em práticas ilícitas?** Disponível em: <https://mundoeducacao.uol.com.br/curiosidades/os-laranjas-as-praticas-ilicitas.htm#:~:text=Tamb%C3%A9m%20chamados%20de%20%E2%80%9Ctestas%20de,dinheiro%20proveniente%20do%20crime%20organizado>. Acesso em: 16 fev. 2024.

<sup>25</sup> BECHO, R. L.; SIMÕES, Bráulio Bata; FEDERIGHII, A. C. P. **Direito Concorrencial e Tributação – O Devedor Contumaz e a Competência do Cade.** Revista de defesa da concorrência. 2021 Vol. 9, no. 2. Disponível em: <file:///C:/Users/UN277/Downloads/907-Texto%20do%20artigo-2994-1-10-20211214.pdf>. Acesso em 25 fev 2024.

<sup>26</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estádio e dos contribuintes.** Klaus Tipke; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed.,2012. 104p

Eles optam por não cumprir suas obrigações fiscais, pois acreditam que o retorno em termos de serviços sociais não corresponde ao montante de impostos que pagam. Esse comportamento pode ser visto como uma tentativa de pressionar o Estado a melhorar a prestação de serviços sociais.

Isso porque a cobrança dos tributos tem como objetivo informar aos contribuintes que a obrigação fiscal é o meio fundamental que garante a manutenção do Estado, principalmente no que se refere à prestação de serviços essenciais, como saúde, educação, segurança, entre outros. Porém, se essa informação é ignorada pelos contribuintes e a obrigação do ente de apresentar ‘como’ e ‘onde’ está sendo destinados os recursos, arrecadados perde-se o fundamento base para as cobranças.

Compreendido que o papel da cobrança dos tributos é fundamental para o funcionamento do Estado, pois é por meio dela que o governo arrecada recursos para financiar suas atividades e serviços públicos, dessa forma, é muito desastroso se a obrigação, tanto do Fisco quanto gestor do dinheiro público quanto do contribuinte como financiador, falharem em seus compromissos.

Já que o assunto principal é o Devedor Contumaz, vários motivos podem justificá-los, sendo, por exemplo, a falta de capacidade financeira dos contribuintes, a complexidade do sistema tributário, a sonegação fiscal, a informalidade econômica, entre outros fatores.

Pensando nessa relação complexa entre fisco-contribuinte, está sendo estudada há tempo meios de combater o aumento desses devedores, tanto é que foi construído para aplicação em âmbito nacional o Projeto de Lei Complementar n. 125/2022 que institui o Código de Defesa do Contribuinte:

os dispositivos foram pensados de maneira a impedir que o mau contribuinte se favoreça das vantagens trazidas pela Administração Fiscal ao bom contribuinte e as use de maneira premeditada a fim de escapar ao pagamento do imposto devido. Isso demonstra, por outro lado, respeito ao bom contribuinte, auxiliando-o no cumprimento de suas obrigações, criando um elo de confiança e respeito<sup>27</sup>.

No corpo do texto normativo em votação, o legislador cuida em definir algumas diretrizes do Código, deixando expresso os princípios que nortearão a administração pública, sendo alguns: o respeito que o contribuinte espera sobre toda legislação tributária; a prioridade pela redução dos litígios com base em um acesso melhor dos contribuintes à informação para

---

<sup>27</sup> Senado Federal. **Projeto de Lei nº 125 de 2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Relator: Senador Rodrigo Pacheco. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>>. Acesso em: 25 de fev de 2024. Pág. 43.

quitar seus débitos; a repressão à evasão e presunção de boa-fé do contribuinte, como se nota no Art. 4º do PLP 125/2022<sup>28</sup>:

Art. 4º As administrações tributárias submetem-se, além dos princípios gerais que regem a administração pública, aos critérios de:  
[...]

VI - repressão à evasão, a todas às formas de fraude e à inadimplência fiscal, mediante a utilização progressiva dos instrumentos à sua disposição para a indução da conformidade tributária;

Desta forma, como o centro da discussão deste trabalho é o devedor contumaz, cabe analisar quais são os meios de repressão à contumácia proposto pelo referido Projeto de Lei e como nele é caracterizado o devedor contumaz. Tendo em vista que atualmente essa definição se encontra muito variável, a oportunidade de estar diante de um Projeto de Lei Complementar exige do legislador e da sociedade um olhar técnico para que a definição daquele que deve em contumácia seja, sobretudo, justa, para que não se avance numa insegurança jurídica.

Esse trabalho de definir o devedor eventual do contumaz, exige-nos conhecer como funciona o planejamento tributário e em qual momento ele deixa de ser planejamento a ser fraude fiscal, como será estudado no próximo tópico.

### 3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nesse contexto, é válido esclarecer as nuances envolvendo os mecanismos lícitos e ilícitos que envolvem a atividade tributária, em especial o seu planejamento tributário, definido por Aurora Tomazini<sup>29</sup> como sendo um conjunto de técnicas e organização na estrutura dos negócios jurídicos, realizados de maneira lícita, com o objetivo de reduzir a carga tributária de pessoas físicas ou jurídicas.

O planejamento fiscal não nasce sob o prisma apenas de “pagar menos tributos”, mas também no sentido de reaver créditos pagos a mais ou até mesmo efetuar o pagamento de créditos pagos a menos, com a finalidade de regularizar a situação fiscal da pessoa.

É natural que haja uma tendência a querer diminuir ao máximo as despesas do dia a dia, afinal há um desejo de destinar determinadas economias a um lazer ou a nova aquisição. Com a obrigação tributária isso não é diferente, ou seja, o contribuinte nesse aspecto social

---

<sup>28</sup> Ibid., p. 3

<sup>29</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio.** 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. Ed. São Paulo: Noeses.

buscará meios para que economize na hora de pagar os impostos ou buscará saber se está pagando corretamente a fim de ter devolvido dinheiro pago indevidamente. Nesse momento, desde que em dia com suas

Assim, desde que não haja violação à regra jurídica, terá o indivíduo a liberdade de conduzir seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.<sup>30</sup> Não é o caso aqui do *homo economicus* e do *elusor fiscal*, como observa Klaus Tipke, eis que ambos só veem vantagens econômicas sendo irrelevante o cumprimento legal das obrigações tributárias.

Especialmente a figura do contribuinte *elusor fiscal legalístico* tem grande relevância neste assunto sobre planejamento tributário, tendo em vista que nele a figura do assessor tributário é evidenciada como aquele que faz o trabalho de diminuir os tributos e organizar estrategicamente as finanças do contribuinte. Nesse aspecto há de se observar a linha tênue existente entre o planejamento lícito e ilícito feito pelo assessor tributário.

Assim, como já explanado, em decorrência da imposição tributária significar redução no patrimônio do contribuinte é natural que ele busque alternativas para reduzir esses impactos, todavia, inevitavelmente essa busca por meios menos onerosos ao patrimônio encontrará limites. Quais sejam: a evasão fiscal e elisão. Sendo o primeiro caracterizado pela total ilicitude, expresso no comportamento do contribuinte e que se encontram caracterizados na legislação penal. Já o outro, a elisão, refere-se a comportamento lícito de economia fiscal.<sup>31</sup>

Becker<sup>32</sup> define os limites do planejamento tributário em: i) fraude fiscal e ii) evasão fiscal. Sendo a primeira equiparada à evasão para Mattos, assim ilícita, eis que os contribuintes tem como base de seus negócios a violação de regra jurídica, bem como o desprezo dos efeitos dessas regras. Já a evasão, ele comprehende como ato lícito, tendo em vista não ter sido violada nenhuma regra jurídica, sequer resultado da eficácia jurídica. Sobre isso Alfredo Augusto Becker esclarece:<sup>33</sup>

o caso mais frequente de fraude fiscal é o da violação da eficácia jurídica tributária; isto é, dos efeitos jurídicos (ex: obrigação jurídica de prestar o tributo) decorrentes da incidência da regra jurídica tributária; sobre sua hipótese de incidência "fato gerador"). Neste caso, para se investigar se houve evasão ou fraude, um critério seguro "é verificar", diz Rubens Gomes de Sousa, "se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou

<sup>30</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**/ Alfredo Augusto Becker. 6<sup>a</sup> Ed. São Paul: Noeses, 2013. 159p.

<sup>31</sup> MATOS, Flávio. **Planejamento Tributário**: Uma visão geral. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 15, n. 59, p. 250-272, jul.-set. 2012.

<sup>32</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**/ Alfredo Augusto Becker. 6<sup>a</sup> Ed. São Paul: Noeses, 2013. 144p

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 145

depois da ocorrência do respectivo fato gerador; na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal.

Em suma, se um contribuinte agir antes mesmo do surgimento do fato gerador, a obrigação tributária ainda não está estabelecida e, por conseguinte, o direito do fisco ao tributo permanece na especulação. Nesse contexto, o fisco não tem fundamento para questionar se o contribuinte, de forma legal, evita a ocorrência do fato gerador ou o utiliza em seu favor.<sup>34</sup>

Por outra senda, caso o contribuinte aja estrategicamente após a ocorrência do fato gerador, já havendo a ocorrência da obrigação tributária específica, o contribuinte estará transformando ou escondendo uma situação já concretizada a favor do fisco. Nessa ocasião, o fisco poderá contestar contra essa prática ilícita, mesmo que o lançamento ainda não tenha ocorrido.

Sobre essa distinção dos termos utilizados para definir o meio lícito ou ilícito de planejar as atividades econômicas, explana Marco Aurelio Greco<sup>35</sup> que, deve-se observar o conteúdo terminológico dessa discussão, eis que não há nenhum erro ao utilizar esta ou aquela palavra para designar determinado fenômeno em exame. Qualquer palavra serve e é boa para designar qualquer coisa, desde que haja uma convenção prévia quanto ao que está sendo examinado e à palavra que vai ser utilizada.

É importante essa observação, pois é provável encontrar autores que tratam da fraude fiscal e de planejamento tributário lícito com outras nomenclaturas, elisão e não elisão, ou então elisão e não evasão licita, evasão e elisão etc.

Não é necessária uma disputa quanto qual seria a palavra certa a ser utilizada, ainda que seja importante. Porém, mais relevante que isso é prestar atenção para que antes de fazer seu uso, haja um consenso sobre o objeto que se refere e que se atente para que os termos escolhidos sejam os mesmos ao longo de seu argumento.

O importante é entender que atualmente o planejamento tributário se tornou uma ferramenta necessária aos contribuintes, sejam pessoas jurídicas ou físicas. No entanto, é crucial identificar que a prática de excluir cargas tributárias não deve ser adotada isoladamente como única ferramenta para o planejamento tributário. É fundamental conhecer a situação específica

---

<sup>34</sup> Becker explica: É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado; por conseguinte o Fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis.

<sup>35</sup> Apud FURLAN, Anderson. **Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro/RJ: Grupo GEN, 2011. E-book. ISBN 978-85-309-4211-3. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 25 mar. 2024.

de cada contribuinte para que se possa planejar suas atividades empresariais e pessoais visando a minimização de custos.<sup>36</sup> Não como um contribuinte *homo economicus* que visa somente o lucro, se valendo de atitudes extremamente individualista e egoística, mas sim que tenham condutas que coadunem com o *contribuinte liberal* – ainda que tenha suas percepções pessoais sobre a cobrança de tributos – sabe da necessidade do pagamento para manter a ordem jurídica, bem como com o *elusor fiscal legalístico*, aproveita determinada lacuna da lei para diminuir certos tributos.

A partir dessa discussão se torna importante entender como o Estado lida com essas manobras, sejam lícitas ou ilícitas e, quanto a essas últimas, quais são as políticas públicas desenvolvidas para que os adeptos sejam identificados e penalizados.

### 3.2.1 RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334/SC. LEI Nº. 8.137/1990.

A conduta do devedor contumaz é muito discutida, porém sua definição ainda muito abstrata. Há uma recente discussão no RHC 163.334/Santa Catarina (Relator Min. Luís Roberto Barroso)<sup>37</sup> em que é debatido a tipicidade da conduta em relação ao pagamento do ICMS próprio declarado ao fisco e não pago. A empresa, sujeito passivo da lide, escriturou devidamente o valor do ICMS devido nos livros fiscais, todavia não cumpriu a obrigação fiscal de adimplir, de modo que constituiu crédito tributário e, por esse motivo foi denunciada pelo Ministério Público/SC em caracterizou a conduta da empresa no delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, lê-se:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> CHAVES, Francisco Coutinho Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada / Francisco Coutinho Chaves. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 231

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina**: Direito penal. recurso em habeas corpus. não recolhimento do valor de icms cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. tipicidade. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher versus MPE/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em:<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 04 de abril 2024.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 04 de abril 2024.

A empresa foi absolvida, mas o Tribunal de Justiça de Santa Catarina deu provimento ao recurso interposto pelo MP/SC, razão pela qual se deu continuidade à ação penal e, contra essa decisão foi impetrado o *habeas corpus*, que foi rejeitado pelo STJ. Por essa razão se deu a interposição do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC em que se pugna pela atipicidade da conduta. Assim, o debate é sobre a existência de um mero inadimplemento ou crime tributário, eis que a empresa declarou, mas não pagou o ICMS próprio.

A partir desse Recurso, o STF fixou a tese de que o crime recai no contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS. Essa decisão aponta para a necessidade de ser demonstrada a contumácia e o dolo específico para tipicidade da conduta específica, qual seja: o ICMS declarado e não pago. Nesse RHC o STF utiliza como uma das formas de caracterizar o crime o seguinte comportamento:

A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

Depreende-se que para se configurar crime, é importante uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, em que haja o verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades, na forma que prevê o Acórdão do referido recurso.

Já a Lei que trata dos crimes contra a ordem tributária, conforme descreve o ministro Ricardo Lewandowski, como relator do ARE nº 999.425-RG<sup>39</sup>, tem como objetivo estabelecer que as condutas nela tipificadas não tenham relação única e exclusiva simplesmente com o não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, utilizando da fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, entre outros.

Assim, é evidente a tentativa de estabelecer um critério para identificar os devedores e entender seu comportamento na Lei n. 8.137/1990. O objetivo principal parece ser

---

<sup>39</sup> BRASIL. Superior Tribunal federal. Acórdão Emb.Decl. no Recurso Extraordinário Com Agravo 999.425 Santa Catarina. Embargos de declaração no recurso extraordinário com agravo. repercussão geral reconhecida. confirmação da jurisprudência. crimes previstos na lei 8.137/1990. prisão civil por dívida. ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição [...]. Mario Francisco da Silva versus MPE/SC. Relato: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345083809&ext=.pdf> Acesso em 05 de abril de 2024.

punir aqueles que sistematicamente deixam de cumprir suas obrigações fiscais e aqueles que praticam sonegação. Todavia, a lei não faz distinção entre o devedor eventual e o devedor contumaz ou sonegador, o que poderia evitar que o primeiro fosse tratado e penalizado da mesma forma que os dois últimos.

Como outrora exposto, o comportamento do devedor contumaz é semelhante àquele do bom pagador, pois o que ele pretende é se esquivar do enquadramento como sonegador, eis que o sonegador nada declara ou escritura, já o devedor contumaz se vale da inexistência ou ineficácia de fiscalização mais rígida destinada aos que declaram e escrituram, mas não pagam os tributos.

### 3.3 POLÍTICA PÚBLICA DE COMBATE AO DEVEDOR: AS NOVAS PROPOSTAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Com o objetivo de fomentar um ambiente que propicie uma concorrência equitativa para os contribuintes, surge a discussão sobre as causas e consequências do devedor contumaz. No tempo presente, o devedor contumaz pode ser penalizado por meio de juros, multas, bloqueio de valores, negativação de nome (inclusão no cadastro de devedores), penhora, sendo em situações mais gravosas podendo haver sanção penal por crimes contra a ordem tributária.

Vale lembrar que aqueles que devem tributos apelam a recursos administrativos ou judiciais para adiar o pagamento de suas dívidas fiscais [o problema é quando isso se torna prática corriqueira para protelar sua regularização]. Em outros casos, é quando ele reconhece sua obrigação, mas se recusa a pagar ou a aderir parcelamentos ou a programas de refinanciamento (REFIS) e transações tributárias, caso estejam disponíveis.

A consequência disso é que, quando todos os recursos judiciais são esgotados e o pagamento da dívida é enfim exigido, o montante devido ao Fisco já tem ultrapassado significativamente o seu patrimônio.

Como já introduzido no primeiro capítulo desta pesquisa, tecendo a análise de como se encontram os números de execução fiscal pelo judiciário brasileiro, observa-se que a maioria dos processos judiciais são execuções fiscais, sendo 64% desses processos armazenados de conteúdo fiscal, representando 34% do total de casos à espera, compondo taxa de

congestionamento de 88%, isso só no ano de 2022<sup>40</sup>, sendo, para tanto o armazenamento da dívida ativa tributária mais de 100% da arrecadação tributária federal anual.

Essa situação surge devido a diversos fatores, incluindo a ausência de garantias para o crédito tributário, a reduzida capacidade do Estado em realizar a cobrança e executar judicialmente os devedores, bem como a dificuldade em identificar os bens existentes para assegurar os créditos.

Como se não bastasse as dificuldades na cobrança das dívidas tributárias, o Brasil possui um enorme contencioso administrativo e judicial que, infelizmente, é bastante ineficiente, principalmente no que se refere às instâncias administrativas recursais, que se utilizam de excessivos meios protelatórios, que apenas fazem com que o processo se prolongue por mais de 10 anos, em média.<sup>41</sup>

A segunda instância do contencioso administrativo é conduzida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), um órgão colegiado e paritário, encarregado de julgar recursos administrativos relacionados a tributos sob a administração da Receita Federal.

O CARF<sup>42</sup> é estruturado em três seções de julgamento especializadas por matéria<sup>43</sup>, cada uma composta de quatro Câmaras, divididas em três turmas de julgamento, totalizando 36 colegiados. Cada turma é composta de seis membros<sup>44</sup>, designados pelo Ministro da Fazenda, com mandato de três anos.

As medidas propostas pela Reforma Tributária são as seguintes<sup>45</sup>: i) a instituição de novos instrumentos de cobrança, com a criação de novas garantias para o crédito tributário, de forma a aumentar a capacidade do Estado para efetivar a cobrança e executar efetivamente a

---

<sup>40</sup> Conselho Nacional de Justiça (CNJ). *Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça*. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>>. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

<sup>41</sup> A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

<sup>42</sup> O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) foi instituído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, mediante a unificação dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que passou então a ter a atual estrutura.

<sup>43</sup> Para visualizar as matérias de cada seção: Receita Federal. **Competência das seções de julgamento do CARF**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/julgamento-administrativo/competencia-das-secoes-do-conselho-administrativo-de-recursos-fiscais>. Acesso em: 16 de mar 2024.

<sup>44</sup> Três representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais da RFB) e três representantes dos contribuintes, indicados pelas Confederações Empresariais, em sua ampla maioria, e pelas Centrais Sindicais, totalizando 216 conselheiros.

<sup>45</sup> ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p

dívida tributária; ii) aperfeiçoar os instrumentos de coerção à luz da experiência internacional e da CF/88, como o arrolamento fiscal, a indisponibilidade de bens do devedor, as exigências de certidão negativa de tributos, os bloqueios de contas bancárias, a inscrição em cadastro de devedores, os protestos de certidão de dívida ativa, as proibições e inabilitações, entre outros; iii) proibir novos Refis, ou quaisquer anistias e programas de parcelamentos generosos de longo prazo, que reduzem o poder de coerção da administração tributária. Tal proibição pode ser efetivada por prazo mínimo determinado em Lei ou pode-se sujeitar as anistias a situações extraordinárias também previstas em Lei; iv) criminalizar as condutas evasivas, com a revogação dos dispositivos legais da Lei nº. 9.249/1995 (que trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade caso o pagamento do tributo seja feito antes do recebimento da denúncia) e da Lei nº. 10.684/2003 (que suspende a pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento do débito).

Ainda, dispõe que a oportunidade de uma reforma no sistema tributário brasileiro é muito preciosa e não pode ser desperdiçada, sendo fundamental que seja estabelecida uma mudança mais considerável na Lei nº 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, de maneira a converter o crime de sonegação em crime de conduta, não em crime material, como é interpretado atualmente. Assim, a transformação que se propõe é a de que o pagamento do tributo sonegado poderia no máximo produzir a atenuação da pena, na esfera criminal, nunca sua extinção, como é atualmente.

Por derradeiro, sugere ser necessário rever a importância e o alcance do instituto “sigilo fiscal”, de modo que se o tributo é um bem público, não assiste razão um sigilo fiscal amplo e irrestrito. Recomenda a Reforma Tributária que as informações que envolva beneficiários de incentivos fiscais e devedores tributários, por exemplo, deveriam ser publicadas anualmente<sup>46</sup>.

A análise detalhada das mudanças propostas na reforma tributária não será realizada neste momento. No entanto, é relevante destacar que foram incluídas propostas específicas relacionadas às medidas de combate aos devedores, como visualizado acima.

É importante também destacar que essas propostas não abordaram a distinção entre o devedor eventual e o devedor contumaz, o que pode representar um risco significativo aos contribuintes, pois, como visto, há contribuintes que enfrentam crises e, para se restabelecerem, passam pela instabilidade quantos às obrigações frente ao Fisco, mas isso não é frequente como

---

<sup>46</sup> *Ibid.*, p.769

é o caso daqueles que devem em contumácia, ou seja, tem o comportamento de declarar, mas não paga e faz disso uma rotina sistemática.

Para mitigar esses números, os órgãos públicos inovam com a Reforma tributária em diversas medidas, tais como melhorias na fiscalização e na gestão tributária, facilitação do pagamento dos tributos, simplificação do sistema tributário, programas que visam regularizar de maneira mais simples os débitos, educação fiscal, entre outras iniciativas.

A Reforma surge ainda muito incompleta, não só pelo fato de depender quase integralmente de regulamentação por leis complementares, mas, principalmente por existir a necessidade de estabelecer um pacto jurídico para concretizar a segurança jurídica<sup>47</sup>, ou seja, a o dever de observar com cautela as normas para que haja a definição clara de regras e princípios tributários, bem como garantias de que essas regras não serão alteradas com frequência, de modo a garantir a segurança jurídica aos contribuintes.

#### **4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 125/2022 E PROJETOS DE LEI EM ANDAMENTO**

Por fim, será desenvolvida a análise principal desse trabalho que é tratar o Projeto de Lei, notadamente no que está delineado na Seção II do PLP, com foco a compreender se a caracterização do devedor contumaz, em sede de Código de Defesa do Contribuinte, é adequada ou não. Nesse trabalho não será analisada as restrições e sanções atribuídas ao devedor contumaz, mas apenas a sua classificação.

Mas antes de estudar como o Projeto de Lei Complementar nº125/2022 aborda a problemática do devedor contumaz e como ele o classifica, é prudente entender porque essa definição em âmbito nacional é discutida dentro de um projeto de Lei Complementar, inclusive como funciona a própria Lei Complementar em sede de matéria tributária.

##### **4.1 NORMAS GERAIS DO PROCESSO**

Toda lei deve imprescindivelmente conter um emissor, uma mensagem e um receptor ou destinatário, isso porque a função fundamental da lei está em planificar

---

<sup>47</sup> CALCINI, Fábio P. **Reforma e o Código de Defesa do Contribuinte**. Valor Econômico. Publicado em 21/07/2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/reforma-e-o-codigo-de-defesa-do-contribuinte.ghtml>. Acesso em: 16 mar 2024

comportamentos humanos e sociais<sup>48</sup>. Além disso, as leis possuem aspectos que as validam, são eles: i) o material; ii) o pessoal; iii) o espacial e iv) o temporal.

Quanto à validade material, esse critério se refere ao seu conteúdo, à norma que ela comprehende, de modo que cada norma tem sua particularidade e seu conteúdo material. A partir disso se extrai as classificações das normas pelo seu objeto: organizatórias ou processuais, de dever, entre outras.

No que se refere à validade pessoal, diz respeito a quem se destina a norma, ou seja, para quem ela interessa e para quem servirá. Já a validade espacial comprehende o espaço em que a norma terá eficácia e produzirá efeitos. Por fim, a validade temporal atende a noção do tempo em que a lei terá validade, ou seja, o lapso de tempo em que determinada lei será aplicada.

Ainda, permeia o debate acerca da distinção entre normas centrais e normas parciais. A primeira referente as que valem em todo território nacional e a segunda para somente alguns locais. Hans Kelsen diferenciava as normas a partir de seu aspecto de validade espacial, isso porque diz ser a partir do território que será possível entender como o direito ali funciona, já que ele varia de acordo com a jurisdição de cada lugar<sup>49</sup>.

Para exemplificar melhor, as normas Centrais seriam no Brasil as que são instituídas pelo Legislativo federal, pois valem em todo território. Já as Parciais seriam as emitidas pelo Poder legislativo no âmbito dos estados e municípios onde essas leis tem vigência, ou seja, são válidas apenas nesses respectivos locais onde foram emitidas. Assim, preleciona Sacha Coelho<sup>50</sup> que a união dessas três ordens parciais (a federal, a estadual e a municipal) juntas consolidam a ordem jurídica nacional, tudo isso sob a ordem jurídica constitucional, eis que é o fundamento de validade de todas elas.

Mas afinal, questiona-se se lei complementar é lei federal ou parcial ou se apenas integra o ordenamento constitucional, não sendo caracterizada como parcial nem central.

Sobre isso, é de saber que o órgão que emite a lei complementar é o mesmo que emite a lei federal ordinária e, por conseguinte, o âmbito de validade espacial de ambas é o mesmo. Assim, extrai-se, *a priori*, que as leis complementares da Constituição são idênticas às leis federais ordinárias.

---

<sup>48</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curo de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro. – 15<sup>a</sup> ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

<sup>49</sup> Apud Coêlho, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro. – 15<sup>a</sup> ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016. 83p

<sup>50</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 15<sup>a</sup> ed. ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

Contudo, a Lei Complementar em sua forma e conteúdo só pode ser comparada com a Constituição Federal, de modo que a análise de constitucionalidade se faz em relação à Carta Maior<sup>51</sup>, assim, ela deverá tratar de área material que seja de sua competência, podendo, ainda, ter valência quando violar a competência de Lei Ordinária Federal. Todavia, em outra senda, a Lei ordinária Federal que tratar de matéria reservada à Lei Complementar não deverá ter validade.

Desse modo, a Lei Complementar ganha maior capacidade de atuação e flexibilidade, desde que aborde assuntos reservados a ela pela Constituição Federal, o que determina sua validade e, inclusive, sua constitucionalidade. Por outro lado, se uma lei ordinária federal invadir a competência da lei complementar, ela não poderá ser validada, uma vez que sua abrangência não pode exceder a da Lei Complementar.

Importante esclarecer que, tratando-se de LC, quando sua matéria invadir competência estadual ou municipal, essa lei terá sua inconstitucionalidade decretada por violar competência. Entretanto, como já explicitado, se essa mesma Lei invadir competência reservada à lei ordinária federal, não será decretada sua inconstitucionalidade e ela vigerá, porém sofrerá uma queda de *status*, eis que valerá como simples lei ordinária federal.

#### 4.2 COMO OPERA A LEI COMPLEMENTAR EM SEDE DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A lei complementar é fonte formal do direito e a doutrina a caracteriza por dois aspectos: i) possuir quórum de aprovação diferenciado; e ii) tratar de matérias específicas. Vale lembrar que a legislação complementar não é hierarquicamente superior ou inferior à lei comum, o que a caracteriza especificamente são esses dois aspectos supramencionados. Dessa forma, as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta (quórum diferenciado), bem como terão por conteúdo matérias específicas, apresentadas no art. 146 da Constituição Federal.

Sabe-se que essa Lei é responsável por trazer os critérios gerais da tributação, que não sejam tratados por normas infralegais. Nesse contexto, a importância da lei complementar no âmbito do direito tributário está no fato dela ser estruturada em um procedimento mais rígido de aprovação, ficando evidente a finalidade de defesa dos contribuintes e a preservação da legalidade da cobrança de tributos. Como nota Sacha Coelho:

---

<sup>51</sup> *Ibid*, pág. 84

por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro.<sup>52</sup>

Ainda que esse Sacha Coelho seja simpático à corrente dicotômica [o que não será discutido neste trabalho]<sup>53</sup>, o Título VI da Constituição Federal, ‘Da Tributação e do Orçamento’ em seu art. 146 apresenta - as matérias específicas como mencionado - três funções materiais para a lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas, (b) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e (c) editar normas gerais de Direito Tributário.

Não obstante toda essa discussão envolvendo a Lei complementar, tem-se que ela é espécie legislativa com elevado grau de estabilidade, tendo em vista que sua aprovação depende de votação especial com aprovação em maioria absoluta das duas Casas do Congresso que conta com 41 senadores e 257 deputados [votação no Senado ocorre em turno único, enquanto na Câmara dos Deputados realiza-se em dois turnos].<sup>54</sup>

Pedro Motta, em seu artigo<sup>55</sup> discute sobre o quanto importante a utilização da lei complementar para segurança jurídica dos contribuintes, como explica:

essa importância é historicamente reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal, que tende a privilegiar o campo de atuação da lei complementar, protegendo a sua competência. No julgamento do RE 1.287.019 ficou ainda mais claro esse ponto, já que o STF reafirmou a necessidade de edição da lei complementar para a cobrança do Difal em operações interestaduais quando o contribuinte final não é contribuinte do ICMS.

[...]

<sup>52</sup> *Ibid*, pág. 85

<sup>53</sup> Duas correntes doutrinárias surgiram. A primeira, a corrente dicotômica, capitaneada por Geraldo Ataliba, sustentava que a lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade editar normas gerais de direito tributário sobre a) conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e b) regular as limitações constitucionais à tributação. A segunda, a corrente tricotômica, sustentava, a seu turno, que a citada lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. VELLOSO, C. M. da S. **Lei complementar tributária**. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 235, p. 117–138, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45128. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45128>. Acesso em: 26 mar. 2024.

<sup>54</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. (art. 64). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

<sup>55</sup> Motta, Pedro. **A importância da lei complementar para a proteção dos contribuintes**. Consultor Jurídico. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-29/motta-importancia-lei-complementar-contribuintes/#:~:text=Nesse%20sentido%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20complementar,sua%20maioria%20dificuldade%20em%20aprova%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 20 de fev. 2024.

A delegação dessa função para a legislação complementar protege os contribuintes de autoritarismos que podem existir, criando critérios fortes para que as regras gerais da tributação sejam estabelecidas e criando um dever de obediência ao que ficou determinado.

O julgamento desse RE 1.287.019 tratou sobre o DIFAL, que se caracteriza como sendo o diferencial de alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago pelos contribuintes em vendas realizadas entre estados diferentes, na situação em que o destinatário final da mercadoria não é contribuinte de imposto. Porém o estado de destino requer uma parte do imposto e cobra essa diferença de alíquota, assim o Difal objetiva regulamentar essa situação e tornar essa arrecadação mais equânime entre Estados.

A título de exemplo desse tipo de operação são as vendas pela internet. Notadamente com a intensa popularidade do comércio online nos últimos anos, essa operação tornou-se ainda mais comum, o que vem gerando muitas discussões sobre sua regulamentação e a tributação adequada dessas transações.

Antes da Emenda Constitucional nº 87/2015<sup>56</sup>, a cobrança do ICMS em operações interestaduais variava conforme o destinatário final ser ou não contribuinte. O estado de destino só recebia ICMS quando a venda era para contribuintes, deixando estados onde ocorria a compra pela internet sem arrecadação.

A EC 87/2015, portanto, mudou isso, exigindo o pagamento da diferença de alíquota ao estado de destino. Apesar de não haver nova lei complementar, o Convênio ICMS 93/2015<sup>57</sup> regulamentou a cobrança, mas foi contestada por ser infralegal. Nesse sentido, o STF decidiu, em 2021, pela inconstitucionalidade da cobrança sem lei complementar.

Por esse motivo atualmente o Projeto de Lei Complementar nº 325/16<sup>58</sup> está em tramitação no Congresso para regulamentar o Difal, demonstrando a importância da Lei Complementar no Direito Tributário e o respeito que deve haver às competências legislativas.

---

<sup>56</sup> BRASIL. [Congresso Nacional]. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Altera o Art. 155 da Constituição Federal, para dispor sobre a tributação de serviços de para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 abr. 2015. Seção 1, p. 1.

<sup>57</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). **Convênio ICMS nº 93**, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre a concessão de isenção do ICMS na saída interna de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 set. 2015. Seção 1, p. 44.

<sup>58</sup> Altera a Lei Complementar nº 87, de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências; e a Lei Complementar nº 123, de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Nesse sentido, o que propõe o art. 146 da Constituição Federal é que os entes federados possuam sua independência no âmbito político-administrativo, de modo que legislem concorrentemente, inclusive em matéria tributária. Todavia, no que se refere à legislação concorrente cabe à União estabelecer normas gerais.<sup>59</sup>

Essas Normas Gerais têm validade perante todos os entes, incluindo a própria União, isso porque como ensina Carrazza: “as normas gerais apontam diretrizes e orientações básicas, de modo que operam por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna do interesse particular das pessoas políticas, mas sobre o geral”.<sup>60</sup>

Dessa forma, é importante que a Lei Complementar tenha a devida atenção, pois só terá valência jurídica se estiver alinhada com a CF, eis que dela advém:

Assim, proclamamos, desde agora, que a lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máximo os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências.<sup>61</sup>

A Lei Complementar, portanto, serve como uma espécie de bússola em relação à CF, eis que a Constituição determina as competências tributárias dos entes políticos e ajuda no entendimento dessas normas.

Nesse contexto, no que diz respeito a instituição de Normas Gerais propostas pela Lei Complementar 125/2022, ela terá como finalidade orientar o poder de tributar, pois estabelece diretrizes gerais sobre determinados aspectos do sistema tributário, define algumas competências, bem como orienta sobre o processo administrativo tributário. Em suma, ela interpreta e ratifica as leis tributárias já presentes no texto constitucional, como será visto adiante.

#### 4.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125/2022: ESTABELECE NORMAS GERAIS RELATIVAS A DIREITOS, GARANTIAS E DEVERES DOS CONTRIBUINTES

Como elucidado no capítulo 2 deste trabalho, a Reforma Tributária foi aprovada ainda muito incompleta, tendo em vista a necessidade de ser complementada em quase todos

<sup>59</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...]

<sup>60</sup> § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional tributário**. São Paulo-SP: Maheiros editores, 2005. Pág. 859

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 859

os aspectos, como também e, principalmente, por desabrochar no contribuinte o constante receio de que seja resguardada a segurança jurídica e a estabilidade necessária. Isso porque existe uma sede por beber de um sistema que seja previsível, confiável e estável, permitindo que os contribuintes possam realizar suas consultas sabendo dos seus efeitos positivos e negativos, sem nenhuma surpresa no percorrer do caminho.<sup>62</sup>

Desse modo, o PLP 125/2022 em conjunto com outros demais projetos que estão sendo votados na Câmara de Deputados, tem por objetivo se dedicar a figura do contribuinte como um sujeito que detém direitos e deveres e dar um novo significado ao relacionamento do fisco-contribuinte, como também desenvolver um novo padrão de segurança nessa relação. Nessa mesma perspectiva escreve Fábio Calcini sobre relevância da promulgação de um código de defesa do contribuinte:

o Código de Defesa do Contribuinte, embora não seja panaceia para todos os males que assolam o dia a dia nas questões fiscais, consiste em importante veículo normativo de proteção dos direitos e garantias constitucionais e legais do cidadão comum e do setor produtivo, impedindo ou reduzindo abusos. Com isso, evitamos um sistema tributário que tenha como norte a sanha arrecadatória a todo custo e que tem sido, em nossa visão, a bússula há décadas em nosso país.<sup>63</sup>

Esse Código, portanto, surge com o intuito de impor limites à atividade fiscal, sendo observado os ditames constitucionais, especialmente no respeito e garantia da segurança jurídica. Além disso, prega que é por meio de mais transparência e colaboração mútua entre fisco e contribuinte que estará se promovendo e consolidando um Estado Democrático de Direito, até porque se por um lado o Estado deve cobrar tributos, paralelamente deve contribuir com mecanismos que facilitem as obrigações tributárias dos contribuintes.

Nessa conjuntura, ter um código nacional de defesa do contribuinte que detenha uma única Seção para tratar do Processo Administrativo para a identificação e caracterização do Devedor Contumaz é importante, todavia arriscado.

Isso porque o Código deve apresentar as diretrizes que devem ser seguidas e consideradas pelos entes para proteger os contribuintes, porém deve também reforçar os dispositivos Constitucionais para que a segurança jurídica seja resguardada. Para além disso, cabe a esse Código estabelecer normas que visem combater os sonegadores [entendido como devedor contumaz].

---

<sup>62</sup> CALCINI, Fábio P. **Reforma e o Código de Defesa do Contribuinte**. Valor Econômico. Publicado em 21/07/2023. 13p . Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/reforma-e-o-codigo-de-defesa-do-contribuinte.ghtml>. Acesso em: 24 mar 2024

<sup>63</sup> Ibid., 3p

Vale esclarecer que a prática proposital de não cumprimento com as obrigações fiscais por parte do devedor contumaz repercute em três aspectos muito prejudiciais para a sociedade: i) deterioração do ambiente concorrencial do mercado; ii) a carência de recursos para investimento e manutenção dos serviços públicos; e iii) a necessidade de incremento da carga tributária como forma de compensação do tributo não recolhido.<sup>64</sup>

Assim, o Projeto de Lei 125/2022, a partir de seu artigo 33 até o artigo 36 estabelece as formas de identificação e penalização dos devedores, sendo definido como devedor contumaz quem, devidamente identificado por meio de processo administrativo concluído, sujeito ao duplo grau, apresentar débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao estabelecido em regulamentação de cada ente da federação, tendo que ser comprovado que suas atividades são realizadas com o uso de fraudes contra o fisco, de modo a ser comprovada por meio que demonstre a utilização de um ou mais dos seguintes maneiras:

- I - a falsificação de documentos, inclusive a emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias;
- II - a simulação ou dissimulação de atos, negócios ou operações, no intuito de promover fraudes contra o fisco em proveito de terceiros, em especial mediante a comprovação de:
  - a) da prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, nos tributos constituídos por declaração, acerca do real sujeito passivo relacionado ao fato gerador em virtude da a utilização de interpostas pessoas;
  - [...]
- III - a constituição de seu quadro social ou indicação de representação legal por interpostas pessoas, com o objetivo de encobrir o beneficiário final ou do gestor de fato de eventuais responsabilizações; e
- IV - a utilização de empresas sem efetiva atividade econômica, com evidente intuito de fraude, com a intenção de absorver suas responsabilidades civis ou tributárias, ou com o propósito de burlar os mecanismos de fiscalização ou cobrança de débitos fiscais mediante blindagem patrimonial por meio de empresas patrimoniais com desvio de finalidade.

O disposto no art. 33, seus incisos e alíneas preenchem satisfatoriamente o que propõe a Comissão de Juristas que elaborou o referido Projeto de Lei, tendo em vista que a regulamentação foi pensada para que haja o impedimento de que o mau contribuinte se beneficie das vantagens trazidas pela Administração Fiscal ao bom contribuinte e as utilize estrategicamente com o objetivo de fugir de suas obrigações fiscais.

Todavia, elabora-se a definição do devedor contumaz como aquele que, outrora já identificado por meio do processo administrativo, apresentar débitos inscritos em dívida ativa em valor fixo superior ao que está definido em regulamentação de cada ente federativo, a partir

---

<sup>64</sup> ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS DO BRASIL – AJUFE. Arrazoado Técnico. **Devedor Contumaz:** apontamentos acerca do Projeto de Lei nº 1.646/2019. Brasília/DF. 2019. p. 6

do momento que se comprove o funcionamento das atividades do contribuinte com o efetivo uso de fraudes contra o fisco. Ainda no Art. 33, §6º:

§ 6º No âmbito da União, o valor consolidado dos débitos do contribuinte, referido no caput, deve ser:

I - superior a quinze milhões de reais, mantidos em situação irregular por período igual ou superior a um ano; ou

II - superior a cinco milhões de reais referentes a tributos declarados e não pagos por seis períodos de apuração, consecutivos ou não;

§ 7º Os valores estabelecidos no parágrafo anterior poderão ser atualizados em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 8º Os Estados, Distrito Federal e Municípios definirão, conforme legislação específica, os valores a que se refere o §6º, considerando-se estes parâmetros na ausência de regulamentação.

§ 9º. Considera-se como um único devedor, para os fins propostos no caput, os grupos societários, de fato e de direito.

Nesse dispositivo o contribuinte se encontra vulnerável, pois é concedido aos entes, salvo a União, o poder de definir o valor do débito que caracteriza o devedor como contumaz. O problema é que não estabelece parâmetros para se chegar a esse valor, sequer menciona a proporcionalidade que deve haver, apenas dispõe que na ausência de regulamentação os entes têm a liberdade de usar como parâmetros os valores atribuídos no âmbito da União.

Evidente que o Código de Defesa do Contribuinte não se trata de criar o “Código dos Sonegadores”<sup>65</sup> e este trabalho não se propõe a isso, pois estaria equivocado se assim fizesse, porém, sabendo que a parte mais desamparada nessa relação fisco-contribuinte é, sem dúvidas, os contribuintes bons e cooperativos (como define o PLP 125/2022), busca esse trabalho enaltecer a importância desse Código, mas também apontar possíveis obscuridades que podem dar margem a arbitrariedade estatal.

[...] 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.<sup>66</sup>

É visando combater esse ciclo vicioso que se propõe esta pesquisa. Nesse sentido, ressalta-se, se o fisco promover um desinteresse dos bons contribuintes tornando o direito tributário mais complexo ou aumentando a carga de tributos para compensar a redução

<sup>65</sup> CALCINI, Fábio P. **Reforma e o Código de Defesa do Contribuinte**. Valor Econômico. Publicado em 21/07/2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/reforma-e-o-codigo-de-defesa-do-contribuinte.ghml>. Acesso em: 24 mar 2024

<sup>66</sup> ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS DO BRASIL – AJUFE. Arrazoado Técnico. Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei nº 1.646/2019. Brasília/DF. 2019.

ocasionada pelos sonegadores, fará com que esses bons contribuintes saiam do mercado ou procurem meios de reduzir seus tributos por vias desonestas, como já foi discutido.

Resta claro que a existência de devedores contumazes prejudica a ordem social, pois gera um déficit de receita para o governo, sobretudo se as políticas de combate ao devedor contumaz forem mal pensadas. Inclusive, há súmulas que resguardam e protegem os devedores que, apesar dos débitos, exercem suas atividades de maneira legal, é o caso da Súmula n. 70 que estabelece ser inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Por esse motivo é necessário discutir sobre diferenciação do devedor eventual do contumaz, como argumenta Hamilton Souza:

como se verifica, o Supremo Tribunal Federal distingue entre os devedores que exercem suas atividades econômicas de forma lícita e, portanto, têm a integral proteção dos princípios constitucionais espelhados nas súmulas 70, 323 e 547; e os devedores que atuam no mercado de forma ilícita, mediante o não pagamento intencional e sistemático de tributos, e que não gozam da proteção constitucional contra a adoção de instrumentos diferenciados de controle e cobrança de créditos tributários, na medida em que praticam verdadeira “macrodelinquência tributária reiterada”, nas palavras do ministro Ricardo Lewandowski.<sup>67</sup>

Dessa forma, a Seção II do projeto de Lei Complementar n. 125/2022 quando orienta os entes a terem como parâmetro valores cujos são definidos em âmbito nacional, sem apresentar sequer o limite que existe na definição de devedor contumaz e eventual, corre um sério risco de permitir que o Estado tenha uma conduta arbitrária face aos contribuintes.

Outro aspecto importante de ser visualizado no texto do PLP 125/2022 é a presença das palavras “presunção relativa”. Há de se ter um olhar cauteloso ao definir o devedor contumaz partindo do pressuposto de presunções, perigosamente indica o artigo 33, parágrafos 2º e 3º:

§ 2º A alegação pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica de falsidade ou simulação na sua efetiva participação social, imputando a gestão de fato ou a condição de beneficiário final a terceiros, gera presunção relativa da constituição irregular de que trata o inciso III do caput.

§ 3º A utilização de países ou dependências cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes, na forma do § 4º do art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, gera presunção relativa da blindagem patrimonial, da simulação ou da dissimulação de que tratam os incisos II e III do caput.

---

<sup>67</sup> 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 24 de mar. 2024.

É imprudente chegar a determinadas conclusões com fundamento apenas em indícios ou evidências que podem não ser totalmente confiáveis. Em outras palavras, não é sensato presumir algo tão significativo, como a caracterização de um devedor contumaz, mesmo que haja pistas que apontem nesse sentido, sem uma análise mais acentuada e evidências mais relevantes.

Em suma, toda essa discussão destaca o cuidado em não excluir os contribuintes integros do mercado, ainda destaca o dever do Estado em promover um sistema tributário favorável aos contribuintes, pois caso contrário, poderá ele desencadear um ciclo adverso de diminuição na arrecadação estatal, elevação da carga tributária e estímulo à evasão fiscal [todos esses aspectos há um já vem, infelizmente, se expandindo], acarretando consequências prejudiciais tanto para o sistema tributário quanto para sistema econômico.

#### 4.4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 125/2022 EM PARALELO COM O PROJETO DE LEI 1646/2019

O PL nº 1.646/2019<sup>68</sup> é mais um importante mecanismo desenvolvido com objetivo de a União dispor de instrumento capaz de combater a figura do devedor contumaz. Ele se fez muito necessário, notadamente em razão dos esforços fiscais que vem sendo empreendidos para equilibrar as contas federais.

Ele surgiu, em especial, para diminuir os débitos crescentes nas contas previdenciárias, pois parte significativa do volume de dívida ativa da União decorre das contribuições previdenciárias, conforme dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.<sup>69</sup>

Dessa forma o Projeto de Lei nº 1.646, de 2019, estabelece em seu artigo 1º as medidas para o combate ao devedor contumaz e os meios de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e aborda em seu parágrafo único que será considerado devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos. De pronto dois conceitos amplos e muito subjetivos.

Já em seu artigo 2º dispõe que os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições

---

<sup>68</sup> Brasil. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 1646/2019. 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. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2194879>. Acesso em: 25 de mar 2024.

<sup>69</sup> <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>

administrativas ao devedor contumaz, quando houver alguns indícios que são distribuídos em quatro incisos sendo eles:

- 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.

Há certa cautela nesse artigo 2º, pois a partir de algumas evidências é que poderá ser iniciada o procedimento de investigação e tão somente [assim se espera da administração tributária] quando encerrado o procedimento administrativo e se comprovado o dolo nas atividades fiscais é que será aplicada as devidas penalidades.

Contudo, o que chama atenção nesse artigo 2º são seus parágrafos 1º e 2º que definem o que caracteriza a inadimplência substancial e reiterada, de modo que atribui essa definição para aqueles devedores, que em dívida com a União, possuam débito igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), assim prevê:

§ 1º Para fins do procedimento de que trata o caput, considera-se 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 igualou superior a um ano.

§ 2º 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.

§ 3º O valor estabelecido no § 1º poderá ser atualizado em ato do Ministro de Estado da Economia.

É possível visualizar que o Art. 33, §6º do Projeto de Lei Complementar nº 125/2022 tem como parâmetro de valores de dívidas para caracterizar o devedor contumaz o estabelecido no PL 1646/2019 que aparenta coerente se tratando de contribuinte do âmbito da União e, portanto, na maioria das vezes de grande monta. No entanto, o mesmo não pode ser considerado para os contribuintes em âmbito estadual, distrital e municipal, sobretudo se considerar as diferentes regiões do Brasil e suas diferentes economias.

Frise-se isso, pois, quando o Projeto de Lei n.125/2022 estabelece no parágrafo 8º que cada ente federativo definirá, conforme legislação específica, os valores a que se refere o

§6º - onde atribui o valor do débito superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para considerar o devedor contumaz e cinco milhões de reais referentes a tributos declarados e não pagos – e dispõe que deve ser considerado estes parâmetros quando da ausência de regulamentação, verifica-se um descuido do legislador em permitir que se use os mesmos parâmetros sem sequer esclarecer quais foram as técnicas utilizadas para indicar esses valores.

A inquietação quanto a essa liberdade concedida aos entes se justifica em decorrência das diferentes realidades sociais do Brasil. Em outras palavras, cumpre relembrar que os Estados e os municípios comportam particularidades únicas de cada região, de modo que para se atribuir um valor que possa caracterizar um devedor contumaz, seria necessário considerar os diversos aspectos socioeconômico de cada local.

Estados, municípios e contribuintes apresentam particularidades que devem ser observadas minuciosamente para se encontrar um parâmetro de valor e de tempo que possa ser adequado ao caracterizar a contumácia de um devedor. A diversidade socioeconômica entre os estados e municípios demonstra que não pode haver uma abordagem padronizada para identificar quem são esses devedores.

Deve-se apresentar uma abordagem personalizada que leve em consideração a complexidade do Brasil, permitindo que alguns fatores como renda per capita, índices de desenvolvimento humano, estrutura econômica local e outros aspectos, por exemplo, sejam observados para que, talvez, seja possível estabelecer um parâmetro para identificar quem são os devedores contumazes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para encerrar esse trabalho é importante retornar à discussão iniciada no primeiro capítulo, quando explanado sobre a moral tributária e a importância de um código de defesa do contribuinte. Todo esse debate tem como objetivo enfatizar que os tributos devem ser medidos (e utilizados) de modo a aumentar o bem-estar social e não o diminuir.<sup>70</sup> Assim, ao se deparar com um problema social que prejudica o sistema tributário e a ordem social como um todo, é dever do estado se utilizar de instrumentos que revertam tal situação.

Desenvolver políticas públicas eficazes pode envolver iniciativas como programas de educação fiscal, campanhas que possam conscientizar acerca da importância dos impostos para o funcionamento da sociedade, bem como estabelecer meios para aumentar a transparência e destiná-la de maneira mais propícia à sociedade para que a prestação de contas do governo no que se refere à utilização de recursos públicos arrecadados seja pleno conhecimento.

Reformular as políticas públicas já existentes também pode englobar a implementação de iniciativas educação fiscal no sentido de orientar a formação de uma cultura em que o pagamento de impostos seja visto não apenas como uma obrigação legal, mas também como um dever cívico que também colabora para o bem-estar coletivo. Nesse sentido, tais medidas podem incentivar a fortalecer o relacionamento fisco-contribuinte, de maneira a promover uma maior confiança nas instituições públicas e por consequência um maior estímulo ao sistema tributário.

Dito isto, buscou-se neste trabalho demarcar o conceito de Devedor Tributário Contumaz, e para alcançar isso fez-se o paralelo com o que o PLP 125/2022 denomina de bons pagadores. Diferenciou-se, portanto, as atitudes do devedor contumaz e a do devedor eventual, dispondo das consequências que o primeiro causa à ordem social, eis que o devedor contumaz, sujeito que foge das obrigações tributárias: declara seus débitos, de maneira corriqueira e deliberada, com o propósito de não os pagar.

Também se explanou que a falta de bons mecanismos de fiscalização dos entes fiscais, unidos a outras condições, como os sucessivos programas de refinanciamento (REFIS) da dívida ativa tributária, estimulam surgimento de novos devedores.

Inevitavelmente, a ausência de estímulos e vantagens concretas para os sujeitos que se enquadram na completa conformidade tributária, colabora para o surgimento dos devedores contumazes em nosso sistema jurídico. Em suma, o fomento à arrecadação por meio da revisão

---

<sup>70</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributária do estádio e dos contribuintes. Klaus Tipke; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed.,2012. 53p.

das renúncias fiscais e o aprimoramento dos instrumentos de combate à sonegação e fraude fiscal [ou evasão] significa melhorar a eficiência e eficácia do sistema tributário para assegurar que o governo retenha uma parcela justa e adequada das receitas geradas pela economia, contribuindo assim para o financiamento dos serviços públicos e programas governamentais.

Rememora-se que em muitas ocasiões se utilizou o termo sonegação equiparada à devedor contumaz ou evasão fiscal, porém, vale destacar novamente que sonegação fiscal se refere à prática de não declarar renda ou ativos para se livrar do pagamento de tributos. Por outro lado, um devedor contumaz declara sua renda ou ativos, mas sistematicamente e de maneira deliberada não cumpre com a obrigação de pagar os tributos devidos. Portanto, enquanto a sonegação envolve a omissão de informações para evitar o pagamento de tributos, o devedor contumaz reconhece sua obrigação, mas não a cumpre.

Além disso, a Reforma tributária também apresenta propostas que visam combater a sonegação fiscal e o devedor contumaz, de modo que aborda possíveis alterações na Lei nº 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, como por exemplo converter o crime de sonegação em crime de conduta, não em crime material, como é interpretado atualmente.

Compreende-se que há alguns movimentos em trâmite que surgem com a finalidade de aperfeiçoar os instrumentos de combate a essas práticas fraudulentas e o Código do Contribuinte também surge com esse objetivo em seu bojo.

Assim, os dispositivos que versam sobre essa problemática, dispõem de aplicação de medidas mais eficazes de fiscalização da lei para atestar que os contribuintes respeitem suas obrigações fiscais consoante estabelecido na legislação tributária e na Constituição Federal.

A exemplo desses novos movimentos é o Projeto de Lei 1646/2019 que estabelece medidas de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa, bem como e, principalmente, o Projeto de Lei Complementar 125/2022 que estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes e institui o Código de Defesa do Contribuinte.

Contudo, a partir da leitura delimitada desses dispositivos, notadamente no que diz respeito a caracterização do devedor contumaz, sendo esse o objetivo principal do presente trabalho, notou-se que algumas revisões devem ser feitas para que não haja arbitrariedade do Fisco. É o que se visualiza no art. 33, §6º quando dispõe do valor da dívida que caracteriza o devedor contumaz no âmbito da União e o legislador deixa livre para que os demais entes estipulem esse valor com base no estabelecido à União, o que em um primeiro instante não aparenta seguro ao contribuinte em geral.

Outro destaque se refere à presunção relativa atribuída aos contribuintes que se comportarem de modo que favoreça à identificação, seja de uma possível constituição irregular de sociedade ou de uma possível blindagem patrimonial, configurando-se, pois, devedores contumazes sob presunção relativa, se houver indícios para tanto.

Isso não se mostra adequado, tendo em vista um sistema tributário ainda tão ineficaz em suas políticas de fiscalização e tão incoerente na cobrança desproporcional visualizada. Assim, infere-se que o PLP 125/2022 contribui muito para as garantias do contribuinte em todas as suas esferas, notadamente no que tange a restabelecer uma política fiscal mais equilibrada.

Contudo, apesar disso, merece alguns dispositivos serem revistos para se alcançar plenamente o objetivo proposto pelo Código de Defesa do Contribuinte no que se refere a uma melhor definição do devedor contumaz para que as penalidades estabelecidas sejam atribuídas aqueles que fazem jus a definição e que não sejam prejudicados contribuintes que por motivos de instabilidade financeira não puderam contribuir regularmente. Assim, é imprescindível o uso de parâmetro técnicos e específicos para essa definição, de modo que não incorra na arbitrariedade do fisco.

## REFERÊNCIAS

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p

ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS DO BRASIL – AJUFE. Arrazoado Técnico. Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei nº 1.646/2019. Brasília/DF. 2019. Pág. 22.

Becho, R. L.; Simões, Bráulio Bata; Federighi, A. C. P. Direito Concorrencial e Tributação – O Devedor Contumaz e a Competência do Cade. Revista de defesa da concorrência. 2021 Vol. 9, no. 2. Disponível em: <file:///C:/Users/UN277/Downloads/907-Texto%20do%20artigo-2994-1-10-20211214.pdf>. Acesso em 25 fev 2024.

Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário/ Alfredo Augusto Becker. 6ª Ed. São Paul: Noeses, 2013. 159p.

BRASIL. [Congresso Nacional]. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015: Altera o Art. 155 da Constituição Federal, para dispor sobre a tributação de serviços de para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 abr. 2015. Seção 1, p. 1.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015: Dispõe sobre a concessão de isenção do ICMS na saída interna de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 set. 2015. Seção 1, p. 44.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em: 04 de abr. de 2024.

BRASIL. Senado Federal. Do parecer no tocante às proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022. Parecer normativo, nº. 1 de 11 de julho de 2022. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 11 de julho de 2022. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnibpcajpcgclefindmkaj/https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198213&ts=1662479383639&disposition=inline>. Acesso em: 25 de jul. de 2023.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 125/2022. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Brasília: Câmara dos Deputados, 2013. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

BRASIL. Superior Tribunal federal. Acórdão Emb. Decl. no Recurso Extraordinário Com Agravo 999.425 Santa Catarina. Embargos de declaração no recurso extraordinário com agravo. repercussão geral reconhecida. confirmação da jurisprudência. crimes previstos na lei 8.137/1990. prisão civil por dívida. ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição [...]. Mario Francisco da Silva versus MPE/SC. Relato: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345083809&ext=.pdf> Acesso em 05 de abril de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Acórdão no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina: Ementa: direito penal. recurso em habeas corpus. não recolhimento do valor de icms cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. tipicidade. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher versus Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 04 de abr. de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina: Direito penal. recurso em habeas corpus. não recolhimento do valor de icms cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. tipicidade. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher versus MPE/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 04 de abril 2024.

CALCINI, Fábio P. Reforma e o Código de Defesa do Contribuinte. Valor Econômico. Publicado em 21/07/2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/reforma-e-o-codigo-de-defesa-do-contribuinte.ghtml>. Acesso em: 24 de mar. de 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional tributário. São Paulo-SP. Maheiros editores, 2005.

CHAVES, Francisco Coutinho Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada / Francisco Coutinho Chaves. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 231.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 15ª ed. ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>>. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

CUNHA, I. R. Resistência fiscal, tributação e oposição social aos tributos: o contribuinte entre o direito de resistência, a resistência ao Estado e ao Direito e a essencialidade dos tributos. *Revista de Direito*, [S. l.], v. 15, n. 01, p. 01–34, 2023. DOI: 10.32361/2023150114782. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/14782>. Acesso em: 14 de jan. de 2024.

FURLAN, Anderson. *Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro/RJ: Grupo GEN, 2011. E-book. ISBN 978-85-309-4211-3. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4211-3/>. Acesso em: 25 de mar. De 2024.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. Devedor contumaz de tributos: Saiba por que esse tipo de devedor é tão prejudicial ao País e como é possível combatê-lo. Disponível em: chrome extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.etco.org.br/user\_file/Devedor\_Contumaz\_Web\_v111.pdf. Acesso: 10 de mar. de 2024.

Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO. Diferença de devedor eventual x Devedor contumaz. Disponível em chrome extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.etco.org.br/user\_file/Devedor\_Contumaz\_Web\_v111.pdf. Acesso em 16 de fev. de 2024.

MARTINEZ, A. L.; COELHO, M. L. B.. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 17, n. 3, p. 607–622, jul. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebapec/NScjWNQfmBLWdTR3QPZXTKH/#>. Acesso em: 20 de jan. de 2024

Mattos, Flávio. *Planejamento Tributário: Uma visão geral*. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 15, n. 59, p. 250-272, jul.-set. 2012.

Motta, Pedro. A importância da lei complementar para a proteção dos contribuintes. *Consultor Jurídico*. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-29/motta-importancia-lei-complementar-contribuintes/#:~:text=Nesse%20sentido%2C%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20complementar,sua%20maior%20dificuldade%20em%20aprova%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 20 de fev. 2024.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. BEPS ACTIONS, s.d.. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/beps/bepsactions>>. Acesso em: 14 fev. de 2024.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. *Repositório do Conhecimento do IPEA*, 2010 Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>. Acesso em: 14 de fev. 2023.

RAMOS, Graciliano. *Vidas Secas / Graciliano Ramos*. – 145<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Record, 2019.

RFB. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência., 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em: 16 de jan. de 2024.

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: 24 de mar. de 2024.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do estádio e dos contribuintes. Klaus Tipke; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed.,2012.

VILLAS-BÔAS, Marcos Aguiar. In Dubio pro Contribuinte. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.