

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES

O DEVEDOR CONTUMAZ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DA DIFERENCIAÇÃO  
CONCEITUAL AO TIPO IDEAL

CURITIBA

2024

GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES

O DEVEDOR CONTUMAZ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DA DIFERENCIAÇÃO  
CONCEITUAL AO TIPO IDEAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, no Setor de Ciência Jurídicas, na Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Sergio Said Staut Junior

Coorientador: Prof. Dr. Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes

CURITIBA

2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Borges, Gabriel de Souza Ramos

O devedor contumaz no direito tributário: da diferenciação conceitual ao tipo ideal / Gabriel de Souza Ramos Borges. – Curitiba, 2024.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.

Orientador: Sérgio Said Staut Júnior.

Coorientador: Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes.

1. Devedores e credores. 2. Crime fiscal. 3. Sonegação fiscal. 4. Concorrência - Legislação. 5. Direito tributário. 6. Direito penal. I. Staut Júnior, Sérgio Said. II. Gomes, Manoel Eduardo Alves Camargo e. III. Título. IV. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior – CRB-9/1626



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -  
40001016017P3

**ATA Nº478**

## **ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO**

No dia quatro de julho de dois mil e vinte e quatro às 10:00 horas, na sala de Defesas - 317 - 3º andar, PPGD UFPR - Prédio Histórico da UFPR - Praça Santos Andrade, 50, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES**, intitulada: **O DEVEDOR CONTUMAZ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DA DIFERENCIAÇÃO CONCEITUAL AO TIPO IDEAL**. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: MANOEL EDUARDO ALVES CAMARGO E GOMES (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), SÉRGIO SAID STAUT JUNIOR (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), FÁBIO ARTIGAS GRILLO (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), ADRIANO CAMARGO GOMES Pós-Doc (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, MANOEL EDUARDO ALVES CAMARGO E GOMES, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 04 de Julho de 2024.

Assinatura Eletrônica

05/07/2024 15:39:04.0

MANOEL EDUARDO ALVES CAMARGO E GOMES  
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

04/07/2024 14:08:57.0

SÉRGIO SAID STAUT JUNIOR  
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

18/07/2024 10:31:46.0

FÁBIO ARTIGAS GRILLO  
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

04/07/2024 14:46:13.0

ADRIANO CAMARGO GOMES  
Avaliador Interno Pós-Doc (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO DIREITO -  
40001016017P3

## TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES** intitulada: **O DEVEDOR CONTUMAZ NO DIREITO TRIBUTÁRIO: DA DIFERENCIAÇÃO CONCEITUAL AO TIPO IDEAL**, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa. A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 04 de Julho de 2024.

Assinatura Eletrônica  
05/07/2024 15:39:04.0

MANOEL EDUARDO ALVES CAMARGO E GOMES  
Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica  
04/07/2024 14:08:57.0

SÉRGIO SAID STAUT JUNIOR  
Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica  
18/07/2024 10:31:46.0

FÁBIO ARTIGAS GRILLO  
Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica  
04/07/2024 14:46:13.0

ADRIANO CAMARGO GOMES  
Avaliador Interno Pós-Doc (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

## AGRADECIMENTOS

A Disse, como foi carinhosamente apelidado este trabalho, não foi escrita sozinha, mas foi escrita pelos sentimentos de todos aqueles que estavam comigo durante o percurso.

Aos meus pais, Marco e Edneia Cavalieri, que, definitivamente, são o meu maior exemplo, obrigado pelos incentivos e apoio. Ao Toni, e que assim como a mim foi direcionado, “que tanta dedicação lhe sirva de exemplo”. À Edna, que sempre esteve presente para conversarmos. À Neusete (*in memoriam*), que desde pequeno sempre me incentivou, apoiou e esteve comigo, no coração e na pele.

À Fraternal, que está comigo desde o CEFET, por todo o apoio na confecção deste trabalho. Sem vocês esse trabalho teria sido muito mais difícil.

Àqueles que me ouviam grunhir diariamente sobre o mestrado e sobre a escrita da Disse, em especial à Stefanie Turatti, Bruno Rebouças, Brenda Raulik, Vinicius Nascimento, Gianluca Nicochelli, Débora Sombrio, Jonatas Palu, Victoria Nadal, Bruna Martin e Jackeline Teixeira, este trabalho não teria saído sem a ajuda de vocês.

Aos meus Irmão, que sempre me incentivaram, apoiaram e estavam lá quando precisava que ouvissem as minhas reclamações: Rogério Mendes, Edson Lau, Lucas Vilela, Fernando Malewschik, Elisandro Pogogelski, Conrado Gubert, Rodrigo Fornos, Eduardo Stremel, Luan Ferreira e Isaac Pobleto e, à Joana Serra e Flavia Pogogelski, que são mais Irmãs que cunhadas.

Ao meu amigo Manoel que, conseqüentemente, também é o meu coorientador. Obrigado pela amizade, pelas discussões, ensino e incentivo, desde a graduação até a finalização deste mestrado, ter você como mestre me transformou no pensador jurídico que sou.

Ao Prof. Staut, que aceitou esta empreitada no momento mais necessário e aos Prof. Adriano e Fabio, que aceitaram calorosamente integrarem a banca de defesa.

À Santos Andrade, que é a minha *alma mater*, simplesmente obrigado por esses 7 anos.

## EPIGRAFE

“Estou hoje vencido, como se soubesse a verdade. (...) Estou hoje dividido entre a lealdade que devo à Tabacaria do outro lado da rua, como coisa real por fora, e à sensação de que tudo é sonho, como coisa real por dentro. (...) Que sei eu do que serei, eu que não sei o que sou? Ser o que penso? Mas penso tanta coisa! E há tantos que pensam ser a mesma coisa que não pode haver tantos! (...) Tenho sonhado mais que o que Napoleão fez. Tenho apertado ao peito hipotético mais humanidades do que Cristo, tenho feito filosofias em segredo que nenhum Kant escreveu. (...) Escravos cardíacos das estrelas, conquistámos todo o mundo antes de nos levantar da cama; Mas acordamos e ele é opaco, levantamo-nos e ele é alheio, Saímos de casa e ele é a terra inteira (...) mas ao menos fica da amargura do que nunca serei a caligrafia rápida destes versos, pórtico partido para o Impossível. Mas ao menos consagro a mim mesmo um desprezo sem lágrimas, nobre ao menos no gesto largo com que atiro a roupa suja que sou, em rol, pra o decurso das coisas, e fico em casa sem camisa. (...) Vivi, estudei, amei e até cri, e hoje não há mendigo que eu não inveje só por não ser eu. Olho a cada um os andrajos e as chagas e a mentira, e penso: talvez nunca vivesses nem estudasses nem amasses nem cresses (Porque é possível fazer a realidade de tudo isso sem fazer nada disso); Talvez tenhas existido apenas, como um lagarto a quem cortam o rabo e que é rabo para aquém do lagarto remexidamente (...) Mas o Dono da Tabacaria chegou à porta e ficou à porta. Olho-o com o desconforto da cabeça mal voltada e com o desconforto da alma mal-entendendo. Ele morrerá e eu morrerei. Ele deixará a tabuleta, eu deixarei os versos. A certa altura morrerá a tabuleta também, os versos também. Depois de certa altura morrerá a rua onde estive a tabuleta, e a língua em que foram escritos os versos. Morrerá depois o planeta girante em que tudo isto se deu. Em outros satélites de outros sistemas qualquer coisa como gente, continuará fazendo coisas como versos e vivendo por baixo de coisas como tabuletas, sempre uma coisa defronte da outra, sempre uma coisa tão inútil como a outra, sempre o impossível tão estúpido como o real, (...) Semiergo-me enérgico, convencido, humano, e vou tencionar escrever estes versos em que digo o contrário. (...) Acendo um cigarro ao pensar em escrevê-los, e saboreio no cigarro a libertação de todos os pensamentos. Sigo o fumo como uma rota própria, e gozo, num momento sensitivo e competente, a libertação de todas as especulações, e a consciência de que a metafísica é uma consequência de estar mal disposto.”

(trechos do poema *Tabacaria*, de 15/01/1928, de Fernando Pessoa)<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> PESSOA, Fernando. *Mensagem (texto original)*. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 139-144.

## RESUMO

O presente trabalho visou identificar o *tipo ideal do devedor contumaz* para o direito brasileiro, partindo-se da questão fundamental que não há, atualmente, conceituação que possa o caracterizar em âmbito nacional. Inicialmente, foram expostas as bases teóricas do presente trabalho, sendo elas a teoria dos sistemas sociais de Niklas Luhmann e a metodologia do tipo ideal de Max Weber. Partiu-se, inicialmente, da análise sob o aspecto tributário, identificou-se 18 (dezoito) normas jurídicas relacionadas ao devedor contumaz no direito tributário, entre aquelas que tratam do ICMS, proferidas pelos Estados. Posteriormente, sob o aspecto penal e concorrencial, analisou-se a Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, e a Lei nº 12.529/2011, que trata dos crimes contra a ordem econômica. A interpretação destas normas deu-se a partir do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, pelo Supremo Tribunal Federal, que fixou a tese que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”. Analisados ambos os campos, concluiu-se que o tipo ideal do devedor adota um critério objetivo e um subjetivo. O critério objetivo, decorre da análise das normas tributárias, sendo ele descrito através do critério de periódica inadimplência e o critério do quantum debeatur acumulado relativo e absoluto. Já o critério subjetivo, decorrente da análise das normas e da jurisprudência penal e concorrencial, se refere ao *elemento subjetivo do dolo*, que imputa ao contribuinte, após a identificação pela instrução criminal, que a inadimplência é o seu *modus operandi*. Realizou-se posteriormente a comparação do tipo ideal com o Projeto de Lei nº 1.646/2019, o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 164/2022 e o Projeto de Lei nº 15/2024, todos em trâmite no Congresso Nacional, identificando que eles não tratam de todos os critérios do tipo ideal, dando ênfase para o critério objetivo. Por fim, propôs-se a elaboração de lei complementar para que seja possível a caracterização, pelo viés tributário, penal e concorrencial, do devedor contumaz, respeitando a especificidade material da lei complementar em face da ordinária e a sua possibilidade de resolução, pelo viés formal, da controvérsia.

Palavras-chave: devedor contumaz; tipo ideal; direito penal tributário; direito concorrencial.

## ABSTRACT

The present work aimed to identify the ideal type of recidivist debtor for Brazilian law, starting from the fundamental question that currently there is no conceptualization that can characterize it at the national level. Initially, the theoretical bases of this work were exposed, being the social systems theory of Niklas Luhmann and the ideal type methodology of Max Weber. Initially, from the tax aspect, 18 (eighteen) legal norms related to the recidivist debtor in tax law were identified, among those dealing with ICMS, issued by the States. Subsequently, from the penal and competition aspects, the analysis was made on Law No. 8.137/1990, which deals with crimes against the tax order, and Law No. 12.529/2011, which deals with crimes against the economic order. The interpretation of these norms was based on the judgment of Ordinary Appeal in Habeas Corpus No. 163.334/SC, by the Federal Supreme Court, which established the thesis that "the taxpayer who, habitually and with intent of misappropriation, fails to pay the ICMS charged from the purchaser of the goods or service incurs in the criminal type of art. 2º, II, of Law No. 8.137/1990". Analyzing both fields, it was concluded that the ideal type of debtor adopts an objective and a subjective criterion. The objective criterion stems from the analysis of tax norms, being described through the criterion of periodic default and the criterion of accumulated quantum debeatur, both relative and absolute. The subjective criterion, resulting from the analysis of norms and penal and competition jurisprudence, refers to the subjective element of intent, which imputes to the taxpayer, after identification through criminal instruction, that default is their *modus operandi*. Subsequently, the comparison of the ideal type with Bill No. 1.646/2019, Senate Complementary Bill No. 164/2022, and Bill No. 15/2024, all in progress in the National Congress, was carried out, identifying that they do not address all the criteria of the ideal type, emphasizing the objective criterion. Finally, the proposal was made for the elaboration of a complementary law to enable the characterization, from the tax, penal, and competition aspects, of the recidivist debtor, respecting the material specificity of the complementary law in relation to the ordinary law and its possibility of resolving the controversy from the formal perspective.

Key-words: habitual debtor; ideal type; criminal tax law; antitrust law.

## LISTA DE TABELAS

TABELA 01 - Procedimentos para desenvolver tipologias ideais, de Puerta Trujillo.....	35
TABELA 02 – artigos do ordenamento do Estado de Goiás sobre o devedor contumaz.....	49
TABELA 03 – artigos do ordenamento do Distrito Federal sobre o devedor contumaz.....	50
TABELA 04 – artigos do ordenamento do Estado do Mato Grosso sobre o devedor contumaz.....	51
TABELA 05 – artigos do ordenamento do Estado do Rio Grande do Sul sobre o devedor contumaz.....	54
TABELA 06 – artigos do ordenamento do Estado do Paraná sobre o devedor contumaz.....	55
TABELA 07 – artigos do ordenamento do Estado de Santa Catarina sobre o devedor contumaz.....	55
TABELA 08 – artigos do ordenamento do Estado do Espírito Santo sobre o devedor contumaz.....	56
TABELA 09 – artigos do ordenamento do Estado de Minas Gerais sobre o devedor contumaz.....	57
TABELA 10 – artigos do ordenamento do Estado de São Paulo sobre o devedor contumaz.....	58
TABELA 11 – artigos do ordenamento do Estado do Acre sobre o devedor contumaz.....	51
TABELA 12 – artigos do ordenamento do Estado de Pernambuco sobre o devedor contumaz.....	62
TABELA 13 – artigos do ordenamento do Estado da Bahia sobre o devedor contumaz.....	63
TABELA 14 – artigos do ordenamento do Estado da Bahia sobre o devedor contumaz.....	64

TABELA 15 – artigos do ordenamento do Estado de Sergipe sobre o devedor contumaz.....	64
TABELA 16 – artigos do ordenamento do Estado da Paraíba sobre o devedor contumaz.....	65
TABELA 17 – artigos do ordenamento do Estado do Rio Grande do Norte sobre o devedor contumaz.....	66
TABELA 18 – artigos do ordenamento do Estado do Maranhão sobre o devedor contumaz.....	67
TABELA 19 – artigos do ordenamento do Estado do Ceará sobre o devedor contumaz.....	68
TABELA 20 – critério objetivo do tipo ideal do devedor contumaz.....	73

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ARE** – Agravo em Recurso Extraordinário
- AREsp** - Agravo em Recurso Especial
- CADE** - Conselho Administrativo de Defesa Econômica
- CF** – Constituição Federal
- CN** – Congresso Nacional
- CP** - Código Penal
- CTN** – Código Tributário Nacional
- EC** – Emenda Constitucional
- GIA** - Guia de Informação e Apuração do ICMS
- HC** - Habeas Corpus
- IA** - Inquérito Administrativo
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IPEA** – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
- IPI** – Imposto sobre produtos industrializados
- ISS** – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
- ITCMD** – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação
- LC** – Lei Complementar
- RE** – Recurso Extraordinário
- REsp** – Recurso Especial
- RHC** - Recurso Ordinário em Habeas Corpus
- RMIT** – Regra Matriz de Incidência Tributária
- SBDC** - Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência
- STF** – Supremo Tribunal Federal
- STJ** – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>PREMISSAS TEÓRICAS E NECESSÁRIAS</b> .....	<b>18</b>
2.1	O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO, SOB A PERSPECTIVA LUHMANNIANA.....	20
2.2	A METODOLOGIA DE IDENTIFICAÇÃO DO TIPO IDEAL: O MÉTODO WEBERIANO.....	30
2.3	OS CAMPOS JURÍDICOS DE INFLUÊNCIA DO DEVEDOR CONTUMAZ: DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL E DIREITO CONCORRENCIAL.....	36
<b>3</b>	<b>O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL</b> .....	<b>45</b>
3.1	O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DA REGIÃO CENTRO-OESTE.....	46
3.2	O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DA REGIÃO SUL E SUDESTE.....	51
3.3	O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE.....	58
3.4	CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 01.....	67
<b>4</b>	<b>O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA PENAL E CONCORRENCIAL: CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS</b> .....	<b>74</b>
4.1	O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA PENAL: AGENTE DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	75
4.2	O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA CONCORRENCIAL: A INADIMPLÊNCIA COMO MEIO LESIVO À CONCORRÊNCIA.....	94
4.3	CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 02.....	99
<b>5</b>	<b>O TIPO IDEAL E A UNIFORMIZAÇÃO DO CONCEITO</b> .....	<b>102</b>
5.1	O TIPO IDEAL DO DEVEDOR CONTUMAZ.....	102
5.2	ANÁLISE COMPARATIVA DO TIPO IDEAL COM O PROJETO DE LEI Nº 1.646/19, O PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 164/2022 E O PROJETO DE LEI Nº 15/2024.....	106

5.3	O SISTEMA JURÍDICO COMO UNIDADE: A UNIFORMIZAÇÃO DO CONCEITO PELO VIÉS PENAL, TRIBUTÁRIO E CONCORRENCIAL.....	111
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>117</b>
7	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>123</b>

# 1 INTRODUÇÃO

“Todos nós temos uma grande necessidade de aceitação, mas vocês devem confiar que suas crenças são únicas, suas próprias. Mesmo que as pessoas as achem estranhas ou impopulares, mesmo que todos forem embora”

(trecho do filme de *Sociedade dos Poetas Mortos*, de 28/02/1990)<sup>2</sup>

Este trabalho, intitulado “O devedor contumaz no direito tributário: da diferenciação conceitual ao tipo ideal”, foi elaborado no decorrer de diversas modificações jurisprudenciais e legislativas no direito tributário. Contudo, apesar destas modificações, permanece no sistema jurídico a controvérsia sobre o que é o devedor contumaz, quais são as suas características e como identifica entre os contribuintes.

Esta controvérsia não decorre inexistência de normas sobre a figura do devedor contumaz, mas pela pluralidade de significados e características que cada uma destas normas dispõe. Esta pluralidade não é desconhecida, pois a complexidade da sociedade é identificada pelo contribuinte em cada seleção que opta por seguir ou deixar de seguir, contudo, o sistema jurídico, como unidade, necessita de delimitações mais claras e direcionadas, para que a confiança seja preservada e a segurança jurídica seja mantida.

Neste contexto, portanto, que se pretende elucidar a presente pesquisa ao identificar o tipo ideal do devedor contumaz, partindo-se de uma pergunta fundamental “qual é o tipo ideal do devedor contumaz para o direito brasileiro?”.

Contudo, diferente de outros trabalhos que também versaram sobre o tema devedor contumaz<sup>3</sup>, a análise deste trabalho será realizada *exclusivamente* através

---

<sup>2</sup> SCHULMAN, Tom. *Sociedade dos Poetas Mortos*. Produção de Peter Weir. EUA: Abril Vídeo, 1989. Filme (128 minutos).

<sup>3</sup> Exemplos de outros trabalhos que tratam do tema do devedor contumaz tributário e seus impactos no direito concorrencial e penal: CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. O devedor contumaz no direito tributário: premissas teóricas, conceito e regime. *Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo*, 205p, 2020. FREITAS, Leonardo Buiça; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e Criminalização do Devedor Contumaz: Imposto Declarado e não Pago. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 39, p. 255–270, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/450>. Acesso em: 13 fev. 2024. MORETI, Daniel. *O devedor contumaz e a livre-concorrência*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Artigo-Daniel-Moreti.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024. LIMA, Márcio Fernandes; ROSSIGNOLI, Marisa. O devedor contumaz de ICMS sob a ótica da análise econômica do direito. *Revista Meritum*, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, p. 41-58, 2022. LUDOLF, Marcelo. Controvérsias sobre o conceito de contumácia no crime de sonegação fiscal. *Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição*, v. 7, n. 2, p. 42 – 64, Jul/Dez. 2021. CARVALHO, Vinicius Marques de; MATTIUZZO,

dos elementos já existentes no sistema jurídico brasileiro, sendo a doutrina utilizada com o elemento argumentativo das proposições aqui apresentadas.

Para isso, parte-se da teoria sistêmica, desenvolvida por Niklas Luhmann, para a delimitação de quais elementos do sistema jurídico serão utilizados, demonstrando que nem todas as comunicações que a sociedade produz tem interesse para o sistema do direito. Além disso, será utilizada a metodologia do tipo ideal desenvolvida por Max Weber, através de procedimento específico que auxilie, com base nos elementos típicos comuns existentes no ordenamento, na identificação do tipo ideal do devedor contumaz, ambos esses pressupostos serão apresentados no decorrer da pesquisa (no **Capítulo Dois**).

Os objetos analisados no decorrer deste trabalho tem duas naturezas, a normativa e a jurisprudencial. No **Capítulo Três**, serão analisadas as normas publicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal para a que seja possível identificar quais as características elegidas como relevantes para a identificação do devedor contumaz, para o campo do direito tributário. Nesse sentido, ressalta-se que a seleção das normas será especificamente para o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), em decorrência de sua complexidade e pelo fato que, efetivamente, é onde está a preocupação dos entes federativos, até o momento, em caracterizar o devedor contumaz.

Já no **Capítulo Quatro**, será realizada a análise no âmbito dos campos do direito penal e concorrencial. Neste capítulo será realizada a análise da Lei nº 8.137/1990<sup>4</sup>, que trata dos crimes contra a ordem tributária, e da a Lei nº 12.529/2011<sup>5</sup>, que trata dos crimes contra a ordem econômica, a fim de identificar condutas delituosas que possam ter relevância para a identificação do tipo ideal do devedor contumaz.

---

Marcela. Tributação e concorrência: uma análise da evasão fiscal como ilícito concorrencial. Revista de Defesa da Concorrência, v. 9, nº 2, dez. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.52896/rdc.v9i2.913>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>4</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. *Diário Oficial de 28 de dezembro de 1990*, p. 25534. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>5</sup> BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm). Acesso em: 30 mar. 2024.

Na sequência, será realizada especial análise do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, que fixou a tese que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Esta análise tem o objetivo de elucidar as características do devedor contumaz para a esfera penal e concorrencial, da mesma forma que será analisada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, para que o tipo ideal possa ser identificado.

No **Capítulo Cinco**, será aplicado o procedimento para a identificação do *tipo ideal do devedor contumaz*, com base nos elementos típicos comuns identificados nas normas que tratam do devedor contumaz do ICMS, publicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, e dos elementos comuns típicos identificados na jurisprudência judicial e administrativa.

Ainda neste Capítulo, será realizada a comparação entre o *tipo ideal do devedor contumaz* com os projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional (CN), para que seja possível verificar se os critérios identificados para o *tipo ideal do devedor contumaz* podem ser aplicados de maneira a garantir a segurança jurídica, no âmbito do direito tributário, penal e concorrencial.

Assim, será realizada a proposição de uma alternativa de uniformização do conceito do devedor contumaz, para que seja possível a sua unificação conceitual, respeitando as características identificadas no tipo ideal do devedor contumaz, para direito tributário, penal e concorrencial.

Por fim, o escopo deste trabalho tem como premissa as limitações inerentes de uma dissertação de mestrado, ao passo que será realizada a análise dos elementos existentes no ordenamento que comportem o objeto definido em sua pesquisa. Pretende-se, com isso, auxiliar futuras pesquisas no direito tributário, para que seja possível maior clareza das consequências e de possíveis soluções para as incongruências existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

## 2 PREMISSAS TEÓRICAS E NECESSÁRIAS.

“A ciência social que nós pretendemos praticar é uma ciência da realidade. Procuramos compreender a realidade da vida que nos rodeia e na qual nos encontramos situados naquilo que tem de específico; por um lado, as conexões e a significação cultural das suas diversas manifestações na sua configuração atual e, por outro, as causas pelas quais se desenvolveu historicamente assim e não de outro modo.”<sup>6</sup>

O desenvolvimento de qualquer pesquisa jurídico-social sem a adoção de pressupostos básicos, “apenas conseguiria produzir um caos de “juízos existenciais” acerca de inúmeras percepções particulares”<sup>7</sup>, sendo necessária a determinação de quais premissas<sup>8</sup> são utilizadas para se realizar a pesquisa, em especial, para que ela seja dotada minimamente de cientificidade. Pois, apesar de se utilizar métodos científicos, “todo o conhecimento da realidade cultural é sempre um conhecimento subordinado a pontos de vista especificamente particulares”<sup>9</sup>, decorrentes da percepção que o pesquisador adota em sua vida.

Estas premissas têm como objetivo a mitigação dos valores e das “visões de mundo” que o pesquisador pode alocar em sua pesquisa, reforçando o grau de cientificidade e conferindo, através dos métodos utilizados, certa neutralidade axiológica para a pesquisa realizada, de modo a restringir a contaminação do objeto pesquisado por “resíduos” do pesquisador à pesquisa<sup>10</sup>, pois somente “a distância em relação ao objeto e a si próprio possibilita o questionamento sereno do real”<sup>11</sup>.

Dito isso, a presente pesquisa adotará algumas premissas básicas e necessárias para o seu desenvolvimento. A primeira premissa parte do ordenamento

<sup>6</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 88.

<sup>7</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 94.

<sup>8</sup> Nesse sentido, “O conhecimento científico-cultural tal como o entendemos encontra-se preso, portanto, a premissas “subjetivas” pelo fato de apenas se ocupar daqueles elementos da realidade que apresentem alguma relação, por muito indireta que seja, com os acontecimentos a que conferimos uma significação cultural.” (WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 98.)

<sup>9</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 97.

<sup>10</sup> Nesse sentido: “É a defesa no não envolvimento do cientista em eventos de natureza política e social, com o intuito de evitar a contaminação do conhecimento científico por parte desse tipo de “resíduos””. (TOMAZETTE, Marlon. A contribuição metodológica de Max Weber para a pesquisa em ciências sociais. In: *Revista Universitas Jus*, Brasília, vol. 17, jul./dez. 2008, p. 22.)

<sup>11</sup> JASPERS, Karl. Método e visão do mundo em Weber. In: COHN, Gabriel (Org.). *Sociologia: para ler os clássicos*. Rio de Janeiro: Azougue, 2005. p. 117.

jurídico como sistema, analisado a partir da concepção da teoria dos sistemas sociais desenvolvida pelo sociólogo Niklas Luhmann, na qual há uma diferenciação entre o que é sistema e o que é ambiente, a partir de relações comunicacionais específicas, que determinam o seu pertencimento ou não.

Esta premissa, que será melhor detalhada posteriormente, é relevante para o presente estudo pela sua abrangência, pois adota, em síntese, a comunicação existente na sociedade como meio de inferência, de modo que somente através das comunicações dos agentes e dos sistemas que é possível identificar e isolar objetos/institutos/elementos que são relevantes cientificamente para o estudo.

Assim, esta premissa nos oferece o método de seleção do sistema jurídico, demonstrando quais são as comunicações que serão relevantes para o presente estudo, selecionando-as entre todas as comunicações existentes na sociedade.

Posteriormente, será feita outra seleção, através da segunda premissa, esta relacionada ao método desenvolvido pelo sociólogo Max Weber, o *tipo ideal*, de modo que “ela deverá ser ilustrada mediante um material da realidade empírico-histórica”<sup>12</sup>, em especial, as normas e as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, com auxílio dos órgãos administrativos.

Este método será utilizado para identificar quais são as características do tipo ideal do devedor contumaz para o ordenamento jurídico brasileiro, já selecionado pelo método luhmanniano de seleção comunicacional.

Assim, com o auxílio do método weberiano do tipo ideal, tem-se que a “finalidade da formação de conceitos de tipo ideal consiste sempre em tomar rigorosamente consciência não do que é genérico, mas, muito pelo contrário, do que é específico a fenômenos culturais”<sup>13</sup>, em especial, ao fenômeno do devedor contumaz de tributos, verificando ainda as suas relações com os demais subsistemas jurídicos, como o penal e o concorrencial.

---

<sup>12</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 118.

<sup>13</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 116.

## 2.1 O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO, SOB A PERSPECTIVA LUHMANNIANA.

A visão de sistema, sob o viés científico, surge na Europa, após a expansão do sistema de direito romano-germânico, no Século XIII, com o renascimento dos estudos pelas universidades, em especial a Universidade de Bolonha, na Itália<sup>14</sup>.

O estudo do direito, inicialmente, estava atrelado ao estudo do direito romano, conjuntamente com o direito canônico<sup>15</sup>. E, para as Universidades do período, o direito era “considerado como um modelo de organização social”<sup>16</sup>, em que “os justos devem obedecer no seu comportamento social”<sup>17</sup>.

O desenvolvimento dos estudos se deu posteriormente, com as diversas escolas que se aperfeiçoaram a delimitar o sentido das normas, como dos glosadores, que buscavam compreender o sentido do direito romano, a partir das compilações de Justiniano, e dos pós-glosadores, no Século XIV, que buscavam não mais interpretar o direito romano para aplicar a sua maneira, mas a desenvolver o direito que fosse mais coerente com as mudanças sociais sofridas no tempo, realizando a diferenciação entre novos “direitos”, como o comercial e o internacional privado<sup>18</sup>, classificadas no âmbito do que chamou de “*usus modernus pandectarum*”<sup>19</sup>.

Contudo, somente com o desenvolvimento da escola de direito natural, a partir dos Séculos XVII e XVIII, que se iniciaram as sistematizações que conhecemos hoje, fundadas na razão e na lógica, para uma aplicação “universal”<sup>20</sup>, afastando a concepção dívida e centralizando no indivíduo, em sua própria personalidade, a

---

<sup>14</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.57.

<sup>15</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.63.

<sup>16</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.62.

<sup>17</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.62.

<sup>18</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.64.

<sup>19</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.64.

<sup>20</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.66.

vontade do homem que cria e modifica o direito, sendo a razão humana o único guia, o que reforçaria a filosofia iluminista do período<sup>21</sup>.

Para os pensadores dos Séculos XVII e XVIII, o direito seria dividido em dois “domínios”: o do direito privado e o do direito público. Sob a égide do direito privado, a escola de direito natural estabelecia um método mais progressista de aplicação e interpretação o direito romano, já no campo do direito público, a escola estabelecia a criação de um direito, baseado nas concepções romanas, a fim de consagrar e proteger “os direitos naturais do homem e garantindo as liberdades da pessoa humana”<sup>22</sup>.

Neste mesmo período, Immanuel Kant (1724 – 1804)<sup>23</sup> buscou imbuir elevado grau científico ao pensamento racional que era construído, ao estabelecer que o “conceito científico da razão contém assim o fim e a forma do todo que é correspondente a um tal fim”, estabelecendo que a “unidade sistemática é o que converte o conhecimento vulgar em ciência”<sup>24</sup>.

Esta introdução é relevante para se compreender um pedaço da origem do que é sistema para os pensadores dos séculos passados, pois, a própria perspectiva de sistema podia ser vista de diversos pontos de vista e a partir de diferentes referenciais, de modo que “há, no próprio termo sistema uma pluralidade de sentidos que torna a investigação equívoca, se não for esclarecida de antemão”<sup>25</sup>.

Assim, o desenvolvimento da teoria dos sistemas é complexa, onde diversos pensadores influenciaram a compreensão adotada nesta pesquisa. Pode-se citar o desenvolvimento feito por Ludwig Von Bertalanffy (1901 – 1972), quem estabelece que “um sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”<sup>26</sup>, e o desenvolvimento de Claus-Wilhelm Canaris (1937 – 2021), que entende o sistema como unidade sob uma que o “sistema é a unidade, sob uma ideia, de conhecimento

---

<sup>21</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.67.

<sup>22</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.68.

<sup>23</sup> Conforme Fernando Lang da Silveira, “Immanuel Kant (1724 1804) é reputado como o maior filósofo após os antigos gregos. Nasceu em Königsberg, Prússia Oriental, como filho de um artesão humilde; estudou no Colégio Fridericianum e na Universidade de Königsberg, na qual se tornou professor catedrático.” (LANG DA SILVEIRA, Fernando. A teoria do conhecimento de Kant: o idealismo transcendental. In: *Cadernos Cat. Ens. Fís.*, nº 28 v. 19, mar. 2002, p. 28.)

<sup>24</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. de Fernando Costa Mattos. 4.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015, p. 600.

<sup>25</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: RT, 1976, p. 8.

<sup>26</sup> BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria Geral dos Sistemas. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações*. Trad. de Francisco M. Guimarães. 3ª Ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008, p. 84.

diversos ou, se se quiser, a ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários”<sup>27</sup>.

Nessa perspectiva, o sistema poderia ser compreendido como uma unidade formada por diversos elementos que interagem entre si, sob uma ideia, um conhecimento ou uma função específica.

Posteriormente, Talcott Parsons (1902 – 1979) desenvolve a sua Teoria dos Sistemas Sociais, a partir da perspectiva funcional. Para Parsons, como pressuposto de existência, os sistemas sociais são divididos em sistema e ambiente, onde a própria dicotomia é pressuposto para a estabilização do sistema<sup>28</sup>, de modo que as ações que ocorrem dentro de determinado sistema são concebidos como interações<sup>29</sup>, onde as interações somente ocorrem a partir de reduções funcionais, sendo estas reduções as possibilidades de interações sistêmicas possíveis<sup>30</sup>. Assim, para Parsons, todo sistema dotado de relações ocorridas no tempo, orientada a um objetivo futuro<sup>31</sup> (perspectiva funcional).

A partir da perspectiva de Parsons, Niklas Luhmann desenvolve a sua Teoria dos Sistemas Sociais, após incorporar a categoria metodológica da autopoiese dos chilenos Humberto Maturana (1928 – 2021) e Francisco Varela (1946 – 2001), pois, segundo eles, “o mecanismo que faz dos seres vivos sistemas autônomos, é a autopoiese, que os caracteriza como tal”<sup>32</sup>, incorporando a perspectiva social, para então sustentar a autonomia dos sistemas sociais da sociedade.

Para Luhmann, a sociedade moderna é supercomplexa<sup>33</sup>, pois há a “presença permanente de mais possibilidades (alternativas) do que as que são suscetíveis de

---

<sup>27</sup> CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. LXIV.

<sup>28</sup> LUHMANN, Niklas. *The differentiation of society*. New York: 1982, p. 48.

<sup>29</sup> LUHMANN, Niklas. *The differentiation of society*. New York: 1982, p. 50.

<sup>30</sup> LUHMANN, Niklas. *The differentiation of society*. New York: 1982, p. 49.

<sup>31</sup> LUHMANN, Niklas. *The differentiation of society*. New York: 1982, p. 50.

<sup>32</sup> MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. São Paulo: Palas Athena, 2001, p. 52.

<sup>33</sup> Nesse sentido, Luhmann define que “[u]ma das características importantes dum sistema é uma relação com a complexidade do mundo. Por complexidade deve entender-se a totalidade das possibilidades que se distinguem para a vivência real – quer seja no mundo, (complexidade do mundo) quer seja num sistema (complexidade do sistema). Para cada construção dum sistema é significativo que ela apenas abranja um aspecto do mundo, apenas admita um número limitado de possibilidades e as leve a cabo. Os sistemas constituem uma diferença entre interior e exterior, no sentido duma diferenciação em complexidade, ou ordem. O seu ambiente é sempre excessivamente complexo, impossível de abarcar com a vista e incontrolável; em contrapartida, a sua ordem própria é extremamente valiosa na medida em que reduz a complexidade; e como ação inerente ao sistema só admite, comparativamente, algumas possibilidades. À ordem inerente do sistema pertence ainda um projeto seletivo de ambiente, uma visão “subjetiva” do mundo, que, de entre as possibilidades do mundo, só escolhe alguns fatos relevantes, acontecimentos, expectativas, que considera significativos.

ser realizadas”<sup>34</sup>, em decorrência disso, a sociedade implica alta carga de pressão seletiva e contingência, favorecendo o desenvolvimento de diferenciações sistêmicas-funcionais<sup>35</sup>.

Esta supercomplexidade é decorrência da pulsante “separação entre esfera pública e esfera privada, na distinção entre sociedade civil e Estado”<sup>36</sup>, de modo que “existem sempre mais possibilidades de experiência e de ação do que, na realidade, podem ser tornadas atuais”<sup>37</sup> e que a “função de compreender e reduzir a complexidade do mundo é assumida por sistemas sociais”<sup>38</sup>.

Esta função redutora de complexidade decorre da limitação das alternativas, com base na racionalidade típica de cada sistema, sendo a sua própria existência “como característica distintiva da sociedade moderna”<sup>39</sup>, estabelecendo, portanto, através dos sistemas sociais, uma “especificação da complexidade do mundo”<sup>40</sup> reduzida aos parâmetros internos dos sistemas e reforçando “as condições que realizam a manutenção da ordem”<sup>41</sup>.

Luhmann diferencia os sistemas em três tipos: o vivo, o psíquico e o social. A diferença destes sistemas é a operação que realiza, sendo a primeira a vida, a segunda a consciência e a terceira, aquela em que todos estamos envolvidos em sociedade, a comunicação<sup>42</sup>. Assim, a sociedade é formada pelo conjunto de comunicações que produz e reproduz, concebendo o que não é comunicação pertencente ao ambiente do sistema social<sup>43</sup>.

---

É através dessa redução que os sistemas permitem uma orientação inteligente da ação”. (LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p.39.)

<sup>34</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 15.

<sup>35</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 16.

<sup>36</sup> DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016, p. 26.

<sup>37</sup> DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016, p. 221.

<sup>38</sup> DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016, p. 221.

<sup>39</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 17.

<sup>40</sup> DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016, p. 222

<sup>41</sup> DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016, p. 222

<sup>42</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 54

<sup>43</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 55.

A comunicação, nesse sentido, “envolve simultaneamente redução de complexidade (pela seleção) e aumento de complexidade (ao introduzir informação no sistema)”<sup>44</sup>, sendo o paradoxo da comunicação dos sistemas sociais existente entre a delimitação das comunicações pertencentes ao sistema, através da seleção, e a introdução de novas comunicações no sistema.

Dito isso, compreende-se que as comunicações são os elementos que interagem dentro do sistema social, contudo, se a comunicação realiza a diferença funcional entre os sistemas, quais são os critérios que delimitam quais comunicações devem pertencer a determinado sistema e, além disso, quais são os critérios de distinção para estas comunicações?

Se o sistema social é caracterizado pela operação comunicacional, necessária a distinção entre as diferentes maneiras que a comunicação se apresenta dentro do sistema social. Como já visto, tudo aquilo que é comunicação integra o sistema social, mas aquilo que não o é integra o ambiente. O que define se há esta integração é a sua forma estrutural - definida pelo código binário de cada sistema<sup>45</sup> - e o programa do sistema<sup>46</sup>.

O código binário, para Luhmann, é o elemento que “dirige as operações do sistema”<sup>47</sup>, pois ele permite que “o sistema se reproduza com base nos próprios elementos”<sup>48</sup>, mantendo a sua coerência intrassistêmica e possibilitando a reprodução autopoietica (autorreprodução).

Estes códigos binários são únicos para cada sistema, sendo que “[c]ada subsistema é dotado de um código comunicativo próprio cuja utilização primária é vedada ao outro”<sup>49</sup>, de modo que há, em cada código, uma bivalência de um valor positivo e um negativo. O valor positivo consiste naquela comunicação que pertence ao sistema e, o negativo, aquela que não pertence ao sistema, mas ao ambiente<sup>50</sup>.

---

<sup>44</sup> COHN, Gabriel, As diferenças finais: de Simmel a Luhmann. In: *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 13 nº 38, 1998, p. 08.

<sup>45</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 143.

<sup>46</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 153.

<sup>47</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 160

<sup>48</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 160

<sup>49</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63

<sup>50</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 142.

Este paradoxo de pertencimento, decorrente do código binário, que institui dois valores ao mesmo código e define, estruturalmente, quais são as comunicações do sistema social que pertencem a determinados subsistemas. Os dois valores, por sua vez, não podem ser utilizados ao mesmo tempo, pois, como visto, eles tem funções próprias distintas dentro da própria concepção de sistema<sup>51</sup>, como uma espécie de filtro de pertencimento.

Outro elemento da forma estrutural de cada sistema, é o programa que funciona como implemento ao código binário<sup>52</sup>. O programa consiste na regra que permite a auto-poiese, ou seja, a autorreprodução das comunicações internas do próprio sistema, mantendo a sua coerência e integridade, pois os “[o]s programas do sistema são especializados em regular a alocação dos valores previstos no código”<sup>53</sup>, assim como “[o]s programas são regras decisórias cujo nível de abstração permite, de um lado, contemplar número considerável de expectativas e, de outro, diferenciá-las daquelas que não lhes dizem respeito”<sup>54</sup>.

Especificamente para o subsistema do direito, este adota, em sua estrutura, o código binário da legalidade, representado pelos valores “legal/ilegal”, da mesma forma que tem, estruturalmente, os programas condicionais definidos a partir do enunciado deontico do tipo “se X, então Y”<sup>55</sup>, além disso, os “programas são as produções do sistema que fixam o código, vale dizer, textos legais, contratos e, inclusive, precedentes”<sup>56</sup>. O conjunto destas estruturas é funcionalmente direcionado para realizar a diferenciação com os outros sistemas e a manutenção das expectativas normativas.

As expectativas, por sua vez, “servem para reduzir a complexidade mediante a delimitação de um âmbito de possibilidades”<sup>57</sup>, de modo que existem de dois tipos: a cognitiva e a normativa. Ao passo que a expectativa cognitiva carece de qualquer elemento que a torne aplicável via coação, devendo ser suportada pelo indivíduo que teve a sua expectativa frustrada, a normativa, em caso de frustração, tem elementos

---

<sup>51</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 146.

<sup>52</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 154.

<sup>53</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 99.

<sup>54</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94.

<sup>55</sup> GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 173.

<sup>56</sup> BARROS, Marco Antonio Loschiavo Leme de. Precedentes segundo a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann: elementos para reconsiderar a crítica do distanciamento do common law e do civil law. In: *Revista Arquivo Jurídico da UFPI*, v. 2, n. 2, jul. a dez., 2015, p. 124.

<sup>57</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 88.

inerentes do próprio sistema jurídico para garantir que haja a aplicação ou a compensação da expectativa normativa frustrada, pois estas, dentro do sistema, são representações estabilizadas de normas jurídicas<sup>58</sup>.

Vê-se que, para Luhmann, há um deslocamento do foco de análise, pois passasse “do foco básico da análise sociológica do indivíduo para os sistemas funcionalmente diferenciados”<sup>59</sup>, sendo relevante para o sistema não mais aquelas expectativas individuais, mas aquelas coletivas que foram estabilizadas via normas jurídicas, como representantes da comunicação do sistema jurídico.

Desta feita, a função do sistema jurídico se opera “de maneira normativamente fechada e ao mesmo tempo cognitivamente aberta”<sup>60</sup>, pois, a reprodução das comunicações (aumento, evolução, modificação etc.) do sistema jurídico ocorrem sem interferências diretas de outras comunicações (fechado/autorreferência), ocorrendo somente dentro dos parâmetros descritos pelo código binário e o programa próprio.

Contudo, o sistema não pode ser inerte as interferências e irritações que vem do ambiente, de modo que o sistema permanece cognitivamente aberto para eventuais comunicações que possam ingressar e inovar ou modificar as já existentes (heterorreferência).

Logo, “[e]ssas análises mostram que autorreferência e heterorreferência em forma de fechamento normativo e abertura cognitiva devem atuar em conjunto, tendo, com efeito, o fechamento normativo como base”<sup>61</sup>, para que a função (estabilização da expectativa normativa) seja sempre reforçada pelo sistema do direito.

Além do direito, há diversos outros subsistemas no sistema social, cada um diferenciado funcionalmente através de seus códigos binários próprios, como é o caso da política, estruturado pelo código “governo/oposição”, da econômica, estruturado pelo código “riqueza/pobreza”, da arte, estruturado pelo código do “belo/feio” etc.

Como visto, todos os sistemas são abertos cognitivamente, estas aberturas podem ser representadas pelo acoplamento estrutural existente entre diversos sistemas, no sentido de que os “acoplamentos estruturais são formas de abertura

---

<sup>58</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Editora WMF – Martins Fontes, 2013, p. 125

<sup>59</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 152.

<sup>60</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 62.

<sup>61</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 67.

cognitiva e, como tal, se constituem em conformidade ao fechamento operativo<sup>62</sup>, assim, atuando como mecanismo reflexivo (normatizador de normas), a Constituição se materializa através do acoplamento estrutural entre o direito e a política<sup>63</sup>, mantendo-se a sua racionalidade própria, mas com interdependências duplas<sup>64</sup> e circulares, pois uma “operação puramente política nunca terá relevância jurídica se não for dotada dessa qualificação pelo sistema jurídico, e vice-versa”<sup>65</sup>.

Decorrente desse acoplamento, as irritações oriundas do sistema da política ingressam no sistema do direito, após a convergência, na periferia do sistema<sup>66</sup>, da comunicação política para a jurídica, resultando na instituição das normas jurídicas que concebemos atualmente.

A periferia do sistema consiste nas “zonas mais sensíveis aos contatos externos”<sup>67</sup>, onde ocorre a convergência ou o filtro pelo código das comunicações. Para que, em determinado momento possa ocorrer a congruência sistêmica necessária para a sua manutenção no sistema jurídico pelo núcleo do sistema, neste

---

<sup>62</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 58.

<sup>63</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Editora WMF – Martins Fontes, 2013, p. 116.

<sup>64</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 96.

<sup>65</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 97

<sup>66</sup> Nesse sentido, Campilongo tece as seguintes palavras: “Política e economia, para ilustrar essa observação, também possuem, internamente, um centro e uma periferia. Para o sistema político, o núcleo central é o Estado. No sistema econômico, o centro é representado pelo sistema bancário. A distinção centro/periferia, aplicada à descrição dos sistemas parciais, permite identificar na periferia as zonas mais sensíveis aos contatos externos. A posição central é reservada ao ‘núcleo duro’ do sistema. Cabe ao centro romper o paradoxo da auto constituição de um sistema diferenciado funcionalmente. No caso do direito, a obrigação de decidir – atribuída legalmente só aos tribunais – confere ao próprio direito a capacidade de decidir sobre a distinção direito/não direito. Para o sistema político, o Estado enfrenta o paradoxo de tomar uma decisão soberana: uma medida que vincula também a quem toma a decisão. Para o sistema econômico, os bancos exercem a paradoxal função de, simultaneamente, estimular o gasto e a poupança”. (CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 165)

<sup>67</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 165.

caso, o Poder Judiciário<sup>68</sup>, que tem a “obrigatoriedade de decidir (proibição do non liquet)”<sup>69</sup> sobre a sua adequação ao código binário.

A competência tributária consiste na aptidão para inovar no ordenamento jurídico, através da expedição de leis<sup>70</sup>, além disso, consiste no fato que cada ente federativo no direito brasileiro (a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal) goza de exclusividade sobre a inovação no ordenamento jurídico, tendo “faixas tributárias privativas”<sup>71</sup> que delimitam a competência legiferante<sup>72</sup>.

Destas “faixas” de exclusividade para a instituição de tributos decorre dois comandos: primeiro, somente o ente federativo expresso na Constituição (CF) está habilitado, tem faculdade, para instituir um dado tributo, comando positivo; segundo, proíbe, por exclusão, que os outros entes criem tal tributo<sup>73</sup>, comando negativo.

Esses dois comandos tem a característica da privatividade da competência tributária, demonstrando assim, que o sistema jurídico, apesar do acoplamento estrutural com o político, delimita as possibilidades de interações e comunicações intersistêmicas, através dos códigos binários.

Decorrente destas normas, criam-se as expectativas normativas expressas nos arts. 153, 155 e 156, da Constituição, os quais taxativamente descrevem quais os possíveis tributos que podem ser instituídos e regulamentados por cada um dos entes políticos do núcleo do sistema político (Estado).

---

<sup>68</sup> Niklas Luhmann destaca a posição dos tribunais no sistema jurídico. Confira-se: “Talvez possamos tomar como ponto de partida o fato não questionado de que sistema jurídico coage os Tribunais à decisão, por conseguinte nem o legislador nem as partes privadas contratantes o fazem. Com base nessa regra, os Tribunais constituem o centro do sistema jurídico. Tudo mais, inclusive a legislação, representa a periferia. Embora a lei possa coagir a organização administrativa do sistema político a decisões sobre requerimentos e, por conseguinte, à fundamentação de uma coação legal para a decisão, isso não passa de uma obrigação legal... sujeita ao controle e à sanção por parte do Tribunal. Em última instância toda e qualquer coação legal para decisão se resume na proibição da recusa na prestação jurisdicional”. (LUHMANN, Niklas. A posição dos tribunais no sistema jurídico. Revista da Ajuris, Porto Alegre, n. 49, jul. 1990, p.160).

<sup>69</sup> BARRENI, Smith Robert. *Direito tributário e modulação: a segurança jurídica no contexto da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. Orientador: Roque Antonio Carrazza. São Paulo, 2022, p. 39.

<sup>70</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019, p.243.

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32.ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, 2013, p. 592.

<sup>72</sup> SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 02.

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32.ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, 2013, p. 592.

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, conforme o art. 1º, da CF<sup>74</sup>. Geograficamente, há 27 (vinte sete) Estados, 5.570 (cinco mil, quinhentos e sessenta) municípios e 2 distritos (Fernando de Noronha e o Distrito Federal), divididos em 8.510.417,771 km<sup>275</sup>.

A cada um destes Entes federados foi outorgado pela Constituição as competências tributárias específicas, sendo cada um deles capaz de inovar no ordenamento através do acoplamento estrutural do sistema político e jurídico local e nacional.

Dentre as competências estabelecidas no art. 155, II, da CF, outorgou-se a competência para que os Estados possam inovar no ordenamento através da promulgação de normas relativas as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”<sup>76</sup>, também nominado como Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Assim, considerando a quantidade de Estados existentes, tem-se 27 (vinte e sete) normas de ICMS, que ingressaram no sistema jurídico após a adequação das comunicações do sistema político pelo sistema jurídico e, dentre estas normas do ICMS publicadas até o momento, 18 (dezoito) são aquelas que definem, a sua maneira, a figura do devedor contumaz.

Nesse contexto, cabe verificar, sob a perspectiva de congruência interna do código, se há unidade nas normas jurídicas publicadas pelos Estados, pois é o “código próprio que lhes confere unidade e fechamento operacional”<sup>77</sup>, gerando, para tanto, uma expectativa normativa uniforme no sistema, já que somente “o processo de sucessivas comunicações forma uma rede recursiva que define a unidade do sistema

---

<sup>74</sup> Art. 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>75</sup> Conforme dados obtidos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>76</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

<sup>77</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 75.

social”<sup>78</sup> e que somente “a circularidade e a reciprocidade de condicionamentos entre o código e os programas do sistema podem produzir sua unidade”<sup>79</sup>.

Ademais, esta unidade “não é decorrente das normas, valores, princípios e decisões judiciais, mas sim da operação da comunicação que o caracteriza”<sup>80</sup>, sendo necessário que o conteúdo destas normas seja uniforme em todo o sistema jurídico brasileiro.

Sob este prisma, serão realizadas as análises das normas que tratam sobre os crimes contra a ordem tributária e a ordem concorrencial, instituídos na Lei nº 8.137/1990, e protegidos pelo art. 146-A, da CF, para verificar se o núcleo das normas do direito tributário também integram o núcleo dos tipos penais previstos na legislação, buscando identificar a unidade conceitual do devedor contumaz em todo o sistema jurídico.

Para tanto, verificar-se-á se a adequação das comunicações jurídicas estão em conformidade com o código binário do sistema jurídico e se há, em seu conteúdo, os programas condicionais necessários para a sua manutenção no sistema. Esta análise se dará a partir do método do tipo ideal desenvolvido por Max Weber, para que seja possível comparar o conteúdo existente em todas as comunicações existentes sobre o devedor contumaz no direito brasileiro, em especial, aquelas que ingressaram no ordenamento pela via legislativa, verificando, posteriormente, aquelas que foram produzidas em seu núcleo, através dos tribunais.

## 2.2 A METODOLOGIA DE IDENTIFICAÇÃO DO TIPO IDEAL: O MÉTODO WEBERIANO.

Além da utilização da metodologia sistêmica para a análise do ordenamento jurídico brasileiro, será utilizado a metodologia desenvolvida por Max Weber para a identificação, dentro do ordenamento, do *tipo ideal do devedor contumaz*, através da análise empírica das normas jurídicas-tributárias que tratam do tema para os contribuintes do ICMS e das decisões proferidas pelo núcleo do sistema jurídica que

---

<sup>78</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 69

<sup>79</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 77.

<sup>80</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 83

possam auxiliar na identificação do conceito do devedor contumaz, pois a “construção de tipos ideais abstratos não interessa como fim, mas única e exclusivamente como meio de conhecimento”<sup>81</sup>.

Não se pretende, neste tópico, esgotar todos os fundamentos teóricos e metodológicos do tipo ideal, mas descrever, de maneira objetiva, quais são as características constitutivas de um tipo ideal do devedor contumaz, sua relação com a racionalidade empírica e a maneira possível para o identificar.

Conforme explica Sánchez de Puerta Trujillo, o tipo ideal serve para entendermos sobre um conceito, de modo que a tipologia ideal permite compará-la com a realidade para obter determinadas conclusões e então formular hipóteses úteis para a pesquisa<sup>82</sup>.

Assim, para esta pesquisa, o método será utilizado para identificar o tipo ideal através da análise das normas jurídicas e das decisões, oferecendo certas conclusões sobre qual o conceito do devedor contumaz para o ordenamento, para então formular as hipóteses que possam ser viáveis para a unificação do conceito encontrado nos tipos já existentes no ordenamento jurídico e que possam eventualmente a ingressar no ordenamento através do processo legislativo.

Nesse sentido, a metodologia do tipo ideal consiste no “método da imputação causal singular”<sup>83</sup>, que utiliza o tipo ideal como um “instrumento de análise da realidade empírica”, para que seja possível verificar os aspectos recorrentes existentes na realidade, sendo o tipo ideal um instrumento para “se chegar à realidade, e não à própria realidade”<sup>84</sup>.

Trata-se, na verdade, de “um recurso heurístico utópico através do qual o cientista ordena uma série de aspectos recorrentes da realidade”<sup>85</sup>, a fim de criar, com

---

<sup>81</sup> WEBER, Max. A “objetividade” do conhecimento na ciência social e na ciência política. In: WEBER, Max. *Metodologia das Ciências Sociais*. 4ª ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 139.

<sup>82</sup> No original: “Un tipo ideal o un conjunto de ellos sirven, em primer lugar, para entendernos a la hora de hablar o escribir sobre um concepto. En segundo lugar, una tipología ideal nos permite compararla con la realidad para obtener conclusiones. Por último, los tipos ideales son útiles para la formulación de hipótesis” (SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO, Fernando. Los tipos ideales en la práctica: significados, construcciones, aplicaciones. In: *Revista de Metodología de Ciencias Sociales*, nº 11, enero-junio, 2006, p. 25.)

<sup>83</sup> DO VALLE, Ulisses. A relação entre história e sociologia no horizonte da conceitualização e da explicação dos objetos históricos: reflexões sobre o pensamento de Max Weber. In: *História e Cultura*, Franca, v. 3, n. 3 (Especial), dez. 2014, p. 37.

<sup>84</sup> JASPERS, Karl. Método e visão do mundo em Weber. In: COHN, Gabriel (Org.). *Sociologia: para ler os clássicos*. Rio de Janeiro: Azougue, 2005, p. 115.

<sup>85</sup> AMORIM, Aluizio Batista de. *Elementos de sociologia do direito em Max Weber*. Florianópolis: Insular, 2001. p. 75.

isso, “a irrealidade do tipo ideal [que] lhe dá a significação de um conceito limitado, que permite medir o desenvolvimento real e esclarecer a vida empírica quanto a seus elementos mais importantes”<sup>86</sup>.

A tipologia ideal, em si, “designa o conjunto dos conceitos que o especialista das ciências humanas constrói unicamente para os fins de pesquisa”<sup>87</sup>, de modo que a “idealidade desta construção conceitual se exprime no fato de que ela é uma utopia, ou melhor, uma racionalização utópica, que nunca se encontra ou só raramente é encontrada em sua pureza na realidade empírica e concreta”<sup>88</sup>.

O tipo ideal é, pois, “um conceito racional construído através de idéias, com a finalidade de comparação com a realidade que, em sua essência, já difere em substância desta elaboração racional”<sup>89</sup>.

Nesse sentido, o tipo ideal corresponde a “um processo de conceituação que busca em fenômenos concretos o que eles possuem de particular, acentuando certas características, constituindo assim um conceito individualizante”<sup>90</sup>, para que seja construído, a partir destas características comuns, o tipo ideal utópico que teria, em sua essência, as características essenciais e únicas, criando, portanto, uma conceituação generalizadora do objeto estudado, a fim de estabelecer a “formação de conceitos típicos como isolamentos conceituais, quer dizer, como desaparecimento do casual e do não essencial e como a manutenção do essencial e do adequado, ou seja, como uma forma de separar o essencial do acessório”<sup>91</sup>.

Desta forma, a conceituação generalizadora, “retira do fenômeno concreto aquilo que ele tem de geral, isto é, as uniformidades e regularidades observadas em diferentes fenômenos constitutivos de uma mesma classe”<sup>92</sup>, estabelecendo, assim, um pressuposto lógico de abstração, através das “interpretações dessa ordem, [ao]

---

<sup>86</sup> FREUND, Julien. *Sociologia de Max Weber*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003, p. 54.

<sup>87</sup> FREUND, Julien. *Sociologia de Max Weber*. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003, p. 48.

<sup>88</sup> FREUND, Julien. *Sociologia de Max Weber*. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003, p. 50.

<sup>89</sup> COSTA, Jean Henrique. Max Weber e a objetividade do conhecimento nas ciências da cultura: um breve guia para o texto A ‘Objetividade’ do Conhecimento na Ciência Social e na Ciência Política (1904). In: *Revista Espaço Acadêmico*, n. 120, mai. 2011, p. 182.

<sup>90</sup> TOMAZETTE, Marlon. A contribuição metodológica de Max Weber para a pesquisa em ciências sociais. In: *Revista Universitas Jus*, Brasília, vol. 17, jul./dez. 2008, p. 18.

<sup>91</sup> ALBERT, Gert. A dimensão casual-explicativa dos tipos ideais: a contribuição metodológica de Max Weber para a sociologia contemporânea. In: *Política & Sociedade*, Florianópolis, v. 19, n. 45, mai./ago. 2020, p. 65.

<sup>92</sup> TRAGTENBERG, Maurício. Apresentação. In: *Max Weber: textos selecionados*. Coleção: Os Economistas. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1997, p. 8.

admitir que o que é essencial (ou típico) se repete”<sup>93</sup>, já que o “tipo ideal não passa “de tentativas para conferir uma ordem ao caos dos fatos que incluímos no âmbito de nosso interesse”<sup>94</sup>.

Para que seja possível a identificação do tipo ideal, é necessária a

acentuação unilateral de um ou vários pontos de vista, e mediante o encadeamento de grande quantidade de fenômenos isoladamente dados, difusos e discretos, que se podem dar em maior ou menor número ou mesmo faltar por completo, e que se ordenam segundo os pontos de vista unilateralmente acentuados, a fim de se formar um quadro homogêneo de pensamento<sup>95</sup>.

Portanto, para acentuação unilateral dos pontos de vista, mediante o encadeamento de dados difusos, utilizar-se-á o procedimento de identificação do tipo ideal proposto por SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO, descrito da seguinte forma:

Começa com a seleção do conceito a tipificar idealmente. Esta seleção deve ser orientada pela nossa orientação de valores e/ou pelas necessidades da nossa investigação. A seguir, por simples abstração, realiza-se o estudo de alguns casos empíricos (ou apenas um, conforme o que for proposto). Posteriormente, os indicadores típicos são selecionados de acordo com os objetivos da pesquisa e/ou com base nos casos empíricos estudados. E conclui com a atribuição de valores típicos aos indicadores de cada tipo com as condições da relação lógica entre eles e a coerência interna do tipo ideal. A opção da revisão histórica, como sistema de desenvolvimento de tipologias ideais, inclui uma fase descritiva (recolha de dados empíricos relativos ao conceito a tipificar) e outra fase analítico-sintética (consideração conjunta dos casos estudados para determinação dos possíveis indicadores típicos). O procedimento lógico dialético, por sua vez, baseia-se na determinação das ideias opostas que determinarão a seleção dos indicadores típicos e orientarão a atribuição de valores a eles.<sup>96</sup>

<sup>93</sup> FERNANDES, Florestan. *Fundamentos Empíricos da Explicação Sociológica*. 2ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1967, p. 125.

<sup>94</sup> WEBER, Max. A “objetividade” do conhecimento na ciência social e na ciência política. In: WEBER, Max. *Metodologia das Ciências Sociais*. 4. ed. São Paulo: Cortez; Campinas, 2001. p. 148.

<sup>95</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 106.

<sup>96</sup> No original: “se comienza por la selección del concepto a tipificar idealmente. Esta selección ha de guiarse por nuestra orientación de valor y/o las necesidades de nuestra investigación. A continuación, para la abstracción simple, se realiza el estudio de algunos casos empíricos (o de uno solo, lo que se haya planteado). Después se procede a la selección de los indicadores típicos de acuerdo con los objetivos de la investigación y/o a partir de los casos empíricos estudiados. Y se concluye con la asignación de valores típicos a los indicadores para cada tipo con los condicionantes de la relación lógica entre ellos y la coherencia interna del tipo ideal. La opción de la revisión histórica, como sistema de elaboración de tipologías ideales, incluye una fase descriptiva (recopilación de datos empíricos respecto al concepto a tipificar) y otra analítica-sintética (de consideración conjunta de los casos estudiados para determinar los indicadores típicos posibles). El procedimiento por lógica dialéctica, por su parte, se basa en la determinación de las ideas opuestas que fijarán la selección de indicadores típicos y guiarán la asignación de valores a éstos.” (GÓMEZ ENCINAS, Luis. El modelo de los tipos ideales para la representación del 'homo turisticus'. In: *Prisma Social*, n. 9, diciembre, 2012, p. 67.)

Mais explicitamente, SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO realiza a explicação de seu procedimento de identificação do tipo ideal através da seguinte tabela, traduzida do original<sup>97</sup>:

<b>Procedimentos para desenvolver tipologias ideais</b>			
<b>Abstração Simples</b>	<b>Revisão Histórica</b>	<b>Lógica Dialética</b>	<b>Tendência Social</b>
Seleção do conceito a ser tipificado idealmente orientado pela nossa orientação de valor e/ou pelas necessidades da nossa pesquisa			
Estudo de alguns casos empíricos (ou apenas um se for um tipo histórico ideal)	Fase descritiva: compilação exaustiva de casos empíricos referentes ao conceito a ser tipificado.	Determinação das ideias opostas que determinarão a seleção dos indicadores típicos e orientarão a atribuição de valores aos mesmos.	Determinação da tendência social que determinará a atribuição de valores típicos aos indicadores também selecionados deste (A fase final da intuição abrangente e as fases anteriores são realizadas ao mesmo tempo)
	Fase analítico-sintética: consideração conjunta dos casos estudados para determinar os possíveis indicadores típicos.		
Seleção de indicadores típicos de acordo com os objetivos da pesquisa e/ou com base nos casos empíricos estudados.		-	-
Atribuição de valores típicos aos indicadores de cada tipo com os fatores da relação lógica entre eles e a coerência interna do tipo ideal (intuição abrangente)			-

Tabela 01 - Procedimentos para desenvolver tipologias ideais, de Puerta Trujillo.

Reforça-se que os tipos ideais, apesar de seu caráter formal,

são construções teóricas que expõem o caráter singular dos fenômenos culturais. (...) São conceitos genéticos, cujo rigor supõe a observância dos nexos de sentido entre seus componentes, da configuração em que estão arranjados, com suas tendências essenciais e o princípio que as governa.<sup>98</sup>

E, por isso, representam aqueles elementos essenciais para o objeto, sendo assim possível identificar quais são aquelas características que se sobressaem em todos os elementos empíricos analisados, desta forma, como instrumento “os tipos ideais permitem ao pesquisador compreender a realidade, ainda que não em sua completude ou essência. Quanto melhor for a descrição da realidade proporcionada

<sup>97</sup> SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO, Fernando. Los tipos ideales en la práctica: significados, construcciones, aplicaciones. In: *Revista de Metodología de Ciencias Sociales*, nº 11, enero-junio, 2006, p. 24.

<sup>98</sup> FRANCO, Maria Sylvia de Carvalho. *Homens Livres na Ordem Escravocrata*. 4ª ed. São Paulo: Editora da UNESP, 1997, p. 15-16.

pelo tipo ideal, maior será o grau de compreensão da realidade descrita<sup>99</sup>, demonstrando assim, que o tipo ideal terá maior grau de aproximação com os reais elementos existentes na realidade empírica analisada.

Portanto, os “tipos ideais são pontos de referência e que através da construção de causas irreais que se chega às causas reais”<sup>100</sup>, sendo possível, através deles, a compreensão atual e a compreensão explicativa do objeto<sup>101</sup>, pois há, no elemento empírico, o estado em que se encontra o sujeito e a percepção global do que aquele estado pode significar para o todo.

A partir dessa metodologia e procedimento de identificação do tipo ideal que será realizada a pesquisa neste estudo, compreendendo através da **abstração simples** de todos os elementos existentes nas normas jurídicas dos Estados que tratam do ICMS que tem como objetivo a identificação do contribuinte que possa a vir ser enquadrado como devedor contumaz e da jurisprudência que trata do devedor contumaz pelo viés penal e concorrencial, para que então seja possível a realização da **revisão histórica**, através da *descrição* das normas e da *análise sintética* dos possíveis indicadores típicos, a fim de realizar uma análise **lógica** que resulte na seleção das características típicas, para que, ao final, seja possível determinar a **tendência social** dos valores típicos existentes do tipo ideal do devedor contumaz.

Por fim, será feita a comparação entre o tipo ideal, extraído das normas e da jurisprudência com os projetos de lei em tramitação, a fim de verificar o grau de aproximação existente entre eles. Especificamente no sentido que os “tipos ideais e a realidade correspondem entre si apenas até certo grau e mesmo que a aplicação do tipo ideal à realidade não seja bem-sucedida, é apenas a aplicação e não o tipo ideal em si que é negado”<sup>102</sup>. A fim de ser demonstrado que o tipo ideal do devedor contumaz é relevante para compreensão do instituto, pela sua necessidade de aderência aos tipos existentes no ordenamento jurídico<sup>103</sup> e aos que virão a ingressar

---

<sup>99</sup> ARAÚJO, Odair José Torres de. Considerações sobre os tipos ideais de política e de ciência no pensamento weberiano. In: *Revista Teoria & Pesquisa*, v. 28, n. 3, 2019, p. 127.

<sup>100</sup> CORRÊA DA SILVA, Mauricio; *et al.* Metodologia científica para as ciências sociais aplicadas: análises críticas sobre métodos e tipologias de pesquisas e destaque de contribuições de Marx, Weber e Durkheim. In: *Revista Científica Hermes*, n. 13, 2015, p. 171.

<sup>101</sup> ALBERT, Gert. A dimensão casual-explicativa dos tipos ideais: a contribuição metodológica de Max Weber para a sociologia contemporânea. In: *Política & Sociedade*, Florianópolis, v. 19, n. 45, mai./ago. 2020, p. 68.

<sup>102</sup> ALBERT, Gert. A dimensão casual-explicativa dos tipos ideais: a contribuição metodológica de Max Weber para a sociologia contemporânea. In: *Política & Sociedade*, Florianópolis, v. 19, n. 45, mai./ago. 2020, p. 67.

<sup>103</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1965, p. 89-93.

no sistema, ainda em trâmite no Congresso Nacional, e integrantes do sistema político.

### 2.3 OS CAMPOS JURÍDICOS DE INFLUÊNCIA DO DEVEDOR CONTUMAZ: DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL E DIREITO CONCORRENCIAL.

O sistema jurídico brasileiro, apesar de sua redução comunicacional, ainda é supercomplexo<sup>104</sup>, mesmo após as diversas tentativas de simplificação e, para o devedor contumaz, não seria diferente, pois diversos são os subsistemas que se relacionam sobre o instituto.

Para os fins deste trabalho, serão analisados com especial atenção o subsistema do direito tributário, com algumas interlocuções com os subsistemas do direito penal e do direito concorrencial.

Assim, as comunicações do sistema social são orientadas pela concepção coletiva de bem comum, que é, para a sociedade, “um reflexo da filosofia do homem”, reafirmando a todo momento toda a “concepção do mundo específica que predomina”<sup>105</sup>. A “filosofia do homem” estabelece, no sistema social, expectativas que, como estrutura para a redução da complexidade, condensam, no sistema jurídico, os valores predominantes, como, por exemplo, a segurança jurídica que sustenta a “capacidade de antecipar as consequências jurídicas da conduta (própria ou alheia)”<sup>106</sup>, permitindo aos sujeitos sociais “o resgate do passado e a antecipação do futuro”<sup>107</sup>, protegendo a confiança no sistema jurídico<sup>108</sup>.

O sistema jurídico, portanto, tem a função de proteger a expectativa normativa, realizando uma “generalização congruente das expectativas”<sup>109</sup>, através da

---

<sup>104</sup> FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no brasil: critica e perspectivas a partir de Jose Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 340.

<sup>105</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 176.

<sup>106</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2011, p.125.

<sup>107</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.562.

<sup>108</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604-607.

<sup>109</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.64.

norma jurídica, decorrente da interpretação dos programas do direito (sendo este o “conjunto de leis, dispositivos [e] atos normativos”<sup>110</sup>).

Já o núcleo do sistema político (Estado), ao se acoplar com o sistema do direito, institui a Constituição como mecanismo reflexivo, que, por sua vez, cria “o seu próprio mundo jurídico”<sup>111</sup>, introduzindo-o ao “mundo universal formado pela totalidade de todas as cousas existentes”<sup>112</sup> como um elemento novo e independente.

Este mundo jurídico, como vimos anteriormente, além de ser independente daqueles que o criaram, é hierarquizado e sistematizado, de modo que há a diferenciação entre centro (tribunais) e periferia (locais de iritação), e também há, dentro dos próprios programas, a diferenciação sistêmica hierárquica dos programas reflexivos e dos demais programas condicionais.

Enquanto os reflexivos são aqueles que pertencem ao próprio texto constitucional, os condicionais são decorrentes de comunicações específicas, determinadas para a garantia de certos aspectos da vida humana.

Enquanto o sistema tributário, como estrutura, é o acoplamento do sistema político e jurídico, como objeto de direito ele é autônomo em sua função e objetivo, por ter programas condicionais e regras reflexivas próprias, assim como acontece com o direito penal e o direito concorrencial, cada um com as suas particularidades.

Nesta feita, nota-se que “a característica fundamental do Direito Tributário é ser um levantamento de recursos para o Estado”<sup>113</sup>, decorrente da coercitividade normativa e da “infallibilidade da incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência”<sup>114</sup>.

É a lei tributária que estabelece o “fato gerador, como sendo aquele elemento concreto que uma vez ocorrido, tal como está previamente descrito na lei, dá nascimento à obrigação tributária”<sup>115</sup>.

Assim, em síntese, pode-se dizer como o “Direito Tributário sendo, em nosso sistema constitucional, um direito público que disciplina as relações entre o Estado

---

<sup>110</sup> DIB, Natália Brasil. *O desenvolvimento na constituição de 1988: definições e classificação normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 297.

<sup>111</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 221.

<sup>112</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 221.

<sup>113</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo, SP: IBDT, 2019, p. 93.

<sup>114</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 223-224.

<sup>115</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo, SP: IBDT, 2019, p. 94.

Fisco e o Cidadão Contribuinte”<sup>116</sup>, limitados, por sua vez, por diversas regras norteadoras constitucionais.

Nesse sentido, pode-se observar os mandamentos existentes no art. 5º, XXXVI, da Constituição, que prescreve que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, a mesma concepção pode ser observada do art. 37, caput, da Constituição, que determina que “[a] administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Estes artigos, por sua vez, estabelecem de modo sintético, os valores e princípios essenciais da sociedade que, tais regras na Constituição, constituem a segurança jurídica e a legalidade como pressupostos do Estado de Direito brasileiro, limitando assim o os pressupostos de existência da norma jurídica dotada de infalibilidade, como descrito acima.

Conforme art. 1º, caput, da Constituição Federal<sup>117</sup>, o Brasil um Estado Democrático de Direito, este sendo concebido sob dois elementos unidos intrinsecamente. O primeiro deles é “o reconhecimento e [a] garantia dos direitos fundamentais do ser humano pelo Direito do Estado” e o segundo é “a participação democrática do cidadão na elaboração e aplicação deste Direito”<sup>118</sup>.

Esta simples perspectiva é suficientemente para demonstrar como o Estado Democrático de Direito é um “um modelo de organização social que absorve para o mundo das normas, para o mundo jurídico, uma concepção política”<sup>119</sup>.

A participação democrática do cidadão resulta na criação de um ser social denominado Estado, sendo este uma característica própria da embriologia do Estado, de modo que ele é um “ser social cuja existência é real, una e inconfundível com a dos indivíduos seus criadores”<sup>120</sup>.

---

<sup>116</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento). São Paulo, SP: IBDT, 2019, p. 23.

<sup>117</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

<sup>118</sup> ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p.75.

<sup>119</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 49.

<sup>120</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 214.

Esse ser social tem, como característica, a intercomunicação dos diversos sistemas que o constituem. Entre eles o sistema jurídico e o político que, apesar da fácil nomenclatura, seguem sendo “muito difícil perceber claramente a distinção”<sup>121</sup>. Essa intercomunicação deve se relacionar intrinsecamente<sup>122</sup>, de forma a garantir segurança jurídica, instituindo certa “previsibilidade para nortear a conduta do cidadão”<sup>123</sup> e do próprio ser social.

Com base nisso, o Direito não se define somente pela estrita observância da legalidade e do procedimento, este sendo aquele que garante a legitimidade de seus atos<sup>124</sup>, mas também “pelos princípios constitucionais, por considerações superiores de mérito, que governam e fundamentam”<sup>125</sup> o que pode ser considerado como aspecto teleológico do Direito.

Assim, o Direito, como elemento inseparável do Estado Democrático, pode ser considerado como “um meio visando a um fim que deve ser realizado no seio de uma sociedade em mutação”<sup>126</sup>, respeitando e reafirmando as garantias dos direitos fundamentais e a participação democrática na sua elaboração e aplicação. Por outro lado, ao considerarmos o ser social (Estado) como único e inconfundível com seus criadores, também podemos compreender que há nele autonomia para a sua própria propagação e defesa.

Já o art. 2º, da Constituição<sup>127</sup>, determina que as funções estatais serão divididas conforme a tripartição dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário, isso porque o poder, em si, “emana do povo”<sup>128</sup>, tendo a República Federativa do Brasil, constituída em Estado Democrático de Direito, a competência de exercer aquele poder outorgado pelos cidadãos brasileiros. Nesse sentido, “[o] poder político

---

<sup>121</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 97.

<sup>122</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 6ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 71.

<sup>123</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 143.

<sup>124</sup> LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 46.

<sup>125</sup> BONAVIDES, Paulo. A salvaguarda da democracia constitucional. In: MAUÉS, Antônio G. Moreira (Org.). *Constituição e Democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 257.

<sup>126</sup> PERELMAN, Chaïm. *Ética e o Direito*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 424.

<sup>127</sup> Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

<sup>128</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

é indivisível, teoricamente porque o seu titular é o povo que não o divide, senão que em face da ação do Poder Constituinte, confere o exercício a diferentes órgãos encarregados de exercer diferentes tarefas ou atividades, ou ainda, diferentes funções”<sup>129</sup>.

Pode-se distinguir ainda as funções estatais em três: a legislativa, a administrativa e a jurisdicional. Em síntese, a função legislativa “é aquela em que o Estado (e somente ele) edita atos jurídicos, diretamente fundados na Constituição, aptos a inovar originariamente a ordem jurídica”<sup>130</sup>, já a função administrativa é a “atividade em que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, emite - no seio de uma estrutura e regime hierárquicos - atos jurídicos complementares à lei e, excepcionalmente e em caráter vinculado, à Constituição”<sup>131</sup> e, por fim, a função jurisdicional é a “atividade exercida pelo Poder judiciário (e somente por ele) em que são editados atos jurídicos com o atributo da definitividade”<sup>132</sup>, além de exercer o controle de constitucionalidade dos atos normativos expedidos pelo Poder Legislativo e Executivo.

Contudo, apesar das funções estatais deverem seguir a ordem constitucional brasileira, respeitando os limites dos valores essenciais para a nossa República, ela somente pode se impor, através dos elementos do Estado Democrático de Direito, pelo consentimento popular, juridicamente relacionado ao princípio da legalidade<sup>133</sup>.

O art. 5º, II, da Constituição<sup>134</sup>, exprime o princípio da legalidade genérica ao determinar o Estado somente poderá impor aos cidadãos determinada conduta se os próprios definirem que devem assim agir, a partir de um autogoverno<sup>135</sup>, por meio da representatividade e do respeito ao processo legiferante. A mesma interpretação pode

---

<sup>129</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 31.

<sup>130</sup> FREIRE, André Luiz. Apontamentos sobre as funções estatais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 248, p. 13–53, 2008, p. 36.

<sup>131</sup> FREIRE, André Luiz. Apontamentos sobre as funções estatais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 248, p. 13–53, 2008, p. 46.

<sup>132</sup> FREIRE, André Luiz. Apontamentos sobre as funções estatais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 248, p. 13–53, 2008, p. 40.

<sup>133</sup> VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 100.

<sup>134</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>135</sup> VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47, p. 319.

ser adotada para a legalidade tributária, expressa no art. 150, I, da Constituição<sup>136</sup>, que estabelece que não é possível a cobrança de tributos sem lei própria, de modo que, pelo processo representativo e democrático, a lei representaria uma autotributação<sup>137</sup>, respeitando, portanto, o poder emanado pelo povo e outorgado aos seus representantes para impor a todos os valores da ordem constitucional.

Portanto, a *ordem constitucional brasileira* representa, para a República Federativa do Brasil e seu Estado Democrático de Direito o núcleo essencial dos valores que devem estar presentes em todas as funções estatais, independentemente de serem exercidas pelo Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário<sup>138</sup>. Além disso, as funções estatais são limitadas pelo princípio da legalidade, pois este representa, no ordenamento jurídico, a vontade popular, instituída pela república e pela democracia.

Dito isso, a inclusão de novas normas no sistema jurídico tributário nacional somente ocorre pela função legislativa da União, em decorrência da inafastabilidade do art. 48, I, da Constituição<sup>139</sup>, que determina que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre o sistema tributário nacional, assim como, através do quórum qualificado<sup>140</sup>, estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme o art. 146, III, da CF<sup>141</sup>.

Contudo, o subsistema tributário nacional pode ser repartido conforme as “faixas de competência”<sup>142</sup> determinadas no texto constitucional, de modo que compete aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal legislar sobre a matéria tributária que os compete. Ao passo que a União pode instituir normas nacionais (de aplicação para todos os Entes) ela também pode instituir normas federais, que tem aplicação restrita no âmbito da União e, ainda, em decorrência de sua faculdade, pode não legislar, de modo que podem os Estados exercerem a “*competência legislativa*

---

<sup>136</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>137</sup> VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47, p. 319.

<sup>138</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia política*. Madrid: Editorial Trotta, 2014, p. 131.

<sup>139</sup> Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: I - sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas;

<sup>140</sup> Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

<sup>141</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

<sup>142</sup> ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 121.

*plena*<sup>143</sup>, para atender as suas necessidades, além de legislarem sobre matérias tributárias já delimitadas pela Constituição, assim como podem os Municípios legislar sobre os assuntos de interesse local, até complementar a legislação federal e a estadual no que couber<sup>144</sup>.

Como visto, as normas tributárias de direito positivo<sup>145</sup> podem ingressar no sistema jurídico tributário tanto pela via nacional e federal, através do Congresso Nacional, como pela via dos Estados, Municípios e o Distrito Federal, limitadas ao seu âmbito de competência ou decorrente da inércia legiferante de um dos entes da federação.

Nesse sentido, as normas de direito tributário, como meio de instituição de prestação pecuniária, existem somente após a sua insituição em lei<sup>146</sup>, conforme determina o art. 3º, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>147</sup>. E, como prestação, exprimem-se como uma relação jurídica por excelência, entre o Estado e o contribuinte, relacionando-se assim, circularmente, a sua própria existência entre o ser e o dever ser legal.

O direito penal, por sua vez, conforme o art. 22, da Constituição<sup>148</sup>, somente pode ser legislado pela União, em decorrência de sua competência privativa. Assim, como programa condicional, tem, ao contrário do direito tributário, um fato típico ilegal em sua hipótese de incidência, de modo que “descrevem comportamentos considerados socialmente graves ou intoleráveis”<sup>149</sup>, de modo que, através das normas jurídicas, o Estado estabelece os “comportamentos [que] devem receber graves castigos”<sup>150</sup> e o limite de atuação do Estado, demonstrando “onde reside a legitimidade para decidir o que são boas ou más condutas”<sup>151</sup>.

---

<sup>143</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

<sup>144</sup> Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - complementar a legislação federal e a estadual no que couber;

<sup>145</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias: uma introdução metodológica*. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 110.

<sup>146</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 41.

<sup>147</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>148</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

<sup>149</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 42.

<sup>150</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 43.

<sup>151</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 43.

A partir disso, verifica-se que os pressupostos existentes no texto constitucional, assim como para o direito tributário, incidem hierarquicamente sobre o direito penal, devendo este respeitar e promover os valores e os princípios constitucionais, decorrentes da “secularização do direito brasileiro”<sup>152</sup>, para que este “atue como um instrumento de obstaculização de ingerências moralizadoras, tanto no campo da criminalização primária (elaboração de tipos penais criminalizadores) quanto no da criminalização secundária (valoração judicial)”<sup>153</sup>.

Além disso, o sistema do direito penal brasileiro é vinculado ao garantismo jurídico, este agindo com “instrumentos para modelar uma dogmática (conseqüente) das penas e das medidas de segurança orientada à limitação e ao controle do poder punitivo”<sup>154</sup>, sendo “caracterizado por uma cadeia de princípios ou máximas que corresponderiam às restrições necessárias ao poder punitivo”<sup>155</sup>.

Por fim, merece breve atenção o sistema do direito concorrencial que, ao contrário dos dois outros subsistemas aqui demonstrados, versa sobre as garantias fundamentais estabelecidas no sentido de promover e proteger a livre iniciativa e a livre concorrência, como ordem econômica, conforme prevê o art. 170, IV, da CF<sup>156</sup>.

O art. 146-A, da CF<sup>157</sup>, determina que poderá o legislador nacional instituir lei complementar para prevenir desequilíbrios concorrenciais, através de critérios especiais de tributação, e a Lei nº 12.529/2011, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, criando o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC), através do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), conforme art. 3º, da Lei nº 12.529/2011<sup>158</sup>.

---

<sup>152</sup> CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 246.

<sup>153</sup> CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 246.

<sup>154</sup> CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 251.

<sup>155</sup> CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 251.

<sup>156</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência;

<sup>157</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

<sup>158</sup> Art. 3º O SBDC é formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda, com as atribuições previstas nesta Lei.

Além disso, através da Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, instituído pela Lei nº 13.874/2019<sup>159</sup>, o sistema econômico brasileiro tem como pressuposto a liberdade econômica de seus indivíduos, adotando como princípios: (i) a liberdade como uma garantia no exercício de atividades econômicas, (ii) a boa-fé do particular perante o Poder Público, (iii) a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas, e (iv) o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado, conforme art. 2º, da Lei nº 13.874/2019<sup>160</sup>.

O direito concorrencial, portanto, visa prevenir condutas que são capazes de interferir na ordem econômica, como é possível vir a ser o caso do devedor contumaz de tributos que pode vir a adotar meios para lesar à concorrência, através do não recolhimento de tributos, neste caso em especial, o ICMS.

Diante do exposto, é possível compreender que a figura do devedor contumaz transita em diversos campos jurídicos, como o tributário, o penal e o concorrencial, sendo que a sua caracterização ou caracterização ineficaz pode resultar em abusos do Estado, seja sobre os contribuintes que atuam legalmente dentro da ordem tributária e da ordem econômica.

---

<sup>159</sup> BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>160</sup> Art. 2º São princípios que norteiam o disposto nesta Lei: I - a liberdade como uma garantia no exercício de atividades econômicas; II - a boa-fé do particular perante o poder público; III - a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas; e IV - o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado. Parágrafo único. Regulamento disporá sobre os critérios de aferição para afastamento do inciso IV do caput deste artigo, limitados a questões de má-fé, hipersuficiência ou reincidência.

### 3 O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.

“todos os governos não são da mesma natureza nem têm as mesmas exigências, e as diferenças fundamentam-se sobre este outro princípio: as contribuições públicas são mais onerosas na proporção que se afastam da sua fonte. Não é só pela quantidade dos impostos que se deve medir esta carga, senão pelo caminho que devem percorrer para voltar às mãos donde saíram. Quando esta circulação é rápida e bem-estabelecida, pague-se pouco ou muito, não importa: o povo é sempre rico e as finanças vão sempre bem. Pelo contrário, por pouco que o povo dê, quando este pouco não volta para ele, dando sempre, esgota-se logo. O Estado nunca é rico e o povo é sempre miserável.”<sup>161</sup>

Conforme o art. 155, II, da CF<sup>162</sup>, compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Por determinação do art. 146, I e III, “a”, da CF<sup>163</sup>, e do art. 155, § 2º, XII, da CF<sup>164</sup>, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir)<sup>165</sup>, estabelece as normas gerais

<sup>161</sup> Rousseau, Jean-Jacques. *O contrato social*: Princípios de Direito Político. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

<sup>162</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

<sup>163</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>164</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

<sup>165</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. 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. (LEI KANDIR). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 11 abr. 2024.

para o ICMS, em que os entes federados devem respeitar, no sentido que estabelece na Lei Kandir quem são os contribuintes do ICMS, as operações em que ocorre a incidência, os casos de isenção e imunidade, a base de cálculo, o momento de ocorrência do fato gerador, as regras de não-cumulatividade e as situações de compensação dos créditos.

Assim, dos 27 (vinte e sete) regulamentos do ICMS, no direito brasileiro, 18 (dezoito) são aqueles que definem as características do que pode ser considerado o devedor contumaz para o sistema jurídico. Neste capítulo, por sua vez, será realizada a análise comparativa desta legislação, sob o objetivo de identificar as possíveis aproximações, para que, posteriormente, seja possível a identificação do *tipo ideal do devedor contumaz*.

A análise será realizada por regiões, divididas da seguinte forma: região centro-oeste, onde se verifica a existência de 3 (três) regulamentos, região sul e sudeste, onde há 6 (seis) regulamentos e a região norte e nordeste, onde há 9 (nove) regulamentos. As normas serão analisadas individualmente, por grupos regionais e, por fim, será feita a análise conjunta para identificar os elementos comuns, demonstrando através de aproximações e afastamentos quais são aquelas características que os Entes federativos entendem como integrantes à natureza jurídica do devedor contumaz de créditos tributários.

### 3.1 O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DA REGIÃO CENTRO-OESTE.

A Região Centro-Oeste é formada pelos Estados de Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e pelo Distrito Federal, conforme divisão do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)<sup>166</sup>, com uma população residente de 16.289.538, conforme dados de 2022, conforme o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)<sup>167</sup>, representa 18,86% de todo o território nacional<sup>168</sup>. Cada um destes entes

<sup>166</sup> IBGE. *Mapa Político da Região Centro-Oeste, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/centro\\_oeste\\_politico2200k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/centro_oeste_politico2200k_2017.pdf). Acesso em: 25 fev. 2024.

<sup>167</sup> IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>168</sup> IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

federativos expediu as suas normas com as características que entendem como aquelas da natureza jurídica do devedor contumaz, classificando, assim, cada um a sua maneira.

O Estado de Goiás publicou a Lei nº 19.665/2017, que incluiu na Lei nº 11.651/1991<sup>169</sup>, Código Tributário do Estado de Goiás (CTEG), a figura do devedor contumaz, da mesma forma que publicou o Decreto nº 9.004/2017<sup>170</sup> que acrescentou outros elementos caracterizadores do devedor contumaz no Decreto nº 4.852/1997<sup>171</sup>, Regulamento do CTEG, como pode-se verificar abaixo:

Norma	Estado de Goiás
<b>Lei nº 19.665/2017</b>	<p>Art. 144-A. O sujeito passivo que, mediante Ato Declaratório do Superintendente da Receita, for considerado devedor contumaz poderá ser submetido a sistema especial de controle, fiscalização e arrecadação.</p> <p>§ 1º Considera-se como devedor contumaz o sujeito passivo que, após notificado dos efeitos desta situação, alternativamente:</p> <p>I - deixe de recolher o ICMS declarado em documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, por quatro meses seguidos ou oito meses intercalados nos doze meses anteriores ao último inadimplemento;</p> <p>II - tenha crédito tributário inscrito em dívida ativa relativos ao ICMS declarado e não recolhido no prazo legal que abranjam mais de quatro períodos de apuração e que ultrapasse os valores ou percentuais a serem estabelecidos em regulamento.</p> <p>§ 2º O valor mínimo total, para efeitos do inciso I do § 1º do caput, a partir do qual o sujeito passivo será submetido ao sistema especial de controle, fiscalização, apuração e arrecadação é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais);</p>
<b>Decreto nº 9.004/2017</b>	<p>Art. 463-A. O sujeito passivo será considerado devedor contumaz quando, após notificado, se enquadrar, alternativamente, nas seguintes situações:</p> <p>I - deixar de recolher o ICMS declarado em documento que formalizar o cumprimento da obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, por quatro meses seguidos ou oito meses intercalados nos doze meses anteriores ao último inadimplemento, no valor mínimo total de R\$ 100.000,00 (cem mil reais);</p> <p>II - tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa, em valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), relativos ao ICMS declarado e não recolhido no prazo legal, que abrangerem mais de quatro períodos de apuração.</p>

Tabela 02 – artigos do ordenamento do Estado de Goiás sobre o devedor contumaz

<sup>169</sup> GOIÁS. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicado no DOE de 26/12/1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 26 fev. 2024.

<sup>170</sup> GOIÁS. Decreto nº 9.004, de 21 de julho de 2017. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE. Disponível em: [https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D\\_09004.htm](https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D_09004.htm). Acesso em: 25 fev. 2024.

<sup>171</sup> GOIÁS. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicado no DOE de 29/12/1997. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 26 fev. 2024.

O Distrito Federal, publicou o Decreto nº 38.650/2017, que regulamenta a Lei Complementar nº 904/2015<sup>172</sup>, e incluiu no sistema jurídico distrital a figura do devedor contumaz, sendo que posteriormente, através do Decreto nº 41.038/2020<sup>173</sup>, foram incluídas novos elementos caracterizadores, vejamos:

Norma	Distrito Federal
<p align="center"><b>Decreto nº 38.650/2017</b></p>	<p>Art. 7º Considera-se devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - em relação a cada estabelecimento, omitir-se habitualmente no cumprimento de obrigação relativa ao ICMS declarado em formato definido pela legislação tributária do Distrito Federal, em Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST ou apurado por meio de escrituração fiscal eletrônica, no todo ou em parte, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito Federal;</p> <p>II - em relação a cada estabelecimento ou profissional autônomo, omitir-se habitualmente no cumprimento de obrigação relativa ao ISS declarado em formato definido pela legislação, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito Federal;</p> <p>III - em relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, possuir créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a:</p> <p>a) 30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou</p> <p>b) 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado pela pessoa jurídica em formato definido pela legislação tributária do Distrito Federal, em Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST ou apurado por meio de escrituração fiscal eletrônica.</p>

Tabela 03 – artigos do ordenamento do Distrito Federal sobre o devedor contumaz

Por fim, o Estado do Mato Grosso publicou a Lei nº 10.978/2019, que incluiu no Decreto nº 2.212/2014<sup>174</sup>, Regulamento do ICMS (RICMS-MT), os elementos que caracterizam a figura do devedor contumaz para o Estado, porém, posteriormente, foi

<sup>172</sup> DISTRITO FEDERAL. Lei Complementar nº 904, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Publicado no DODF nº 248, de 29/12/2015. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=>. Acesso em: 26 fev. 2024.

<sup>173</sup> DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 41.038, de 28 de julho de 2020. Altera os Decretos nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997; nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005; nº 29.501, de 10 de setembro de 2008; nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012; nº 35.202, de 27 de fevereiro de 2014; nº 37.892, de 27 de dezembro de 2016; e nº 38.650, de 27 de novembro de 2017. Publicado no DODF nº 142, de 29/07/2020. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=41038&txtAno=2020&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 26 fev. 2024.

<sup>174</sup> MATO GROSSO. Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. Regulamento do ICMS consolidado até o Decreto 706/2024 (pendente as alterações dadas: pelos incisos I, II, III, V e VI do artigo 1º do Decreto 140/2023 com efeitos a partir de 1º/04/2024, bem como o Decreto 258/2023 que produz efeitos a partir de 1º/03/2024, além do inciso II do Decreto nº 472/2023 que produzirá efeitos a partir de 1º/04/2024) e a Lei Complementar 631/2019. Publicado no DOE de 20/03/2014. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/livro.aspx?B=27>. Acesso em: 26 fev. 2024.

modificado o texto pela Lei nº 11.081/2020<sup>175</sup>, caracterizam o devedor contumaz de créditos tributários no Estado da seguinte forma:

Norma	Estado do Mato Grosso
<p><b>Decreto nº 2.212/2014</b></p>	<p>Art. 916-B O sujeito passivo que, mediante Ato Declaratório do Secretário Adjunto da Receita Pública da Secretaria de Estado de Fazenda, for considerado devedor contumaz poderá ser submetido a sistema especial de controle, fiscalização e arrecadação.</p> <p>§ 1º Considera-se como devedor contumaz o sujeito passivo que alternativamente:</p> <p>I - deixar de recolher o ICMS declarado, por 4 (quatro) meses consecutivos ou 8 (oito) meses intercalados, nos 12 (doze) meses anteriores ao último inadimplemento;</p> <p>II - tiver crédito tributário inscrito em dívida ativa, relativo ao ICMS declarado e não recolhido no prazo legal, abrangendo mais de 4 (quatro) períodos de apuração, em valor total que exceder o equivalente a 1.000 (mil) UPFMT<sup>176</sup>.</p> <p>§ 2º O disposto no inciso I do § 1º deste artigo somente se aplica quando o valor total do imposto e respectivos acréscimos legais excederem o valor equivalente a 750 (setecentos e cinquenta) UPFMT.</p>

Tabela 04 – artigos do ordenamento do Estado do Mato Grosso sobre o devedor contumaz

De uma maneira preliminar, é possível verificar que para os Estados e para o Distrito Federal da Região Centro-Oeste há elementos que caracterizam o devedor contumaz de modo semelhante, sendo possível inferir que dois critérios gerais são adotados, sendo que, para cada um deles, cada ente cria a sua especificidade.

O *critério da periodicidade* é o primeiro que podemos identificar, em especial ao se tratar do imposto declarado e não recolhido, como pode ser verificado art. 144-A, I, da Lei nº 19.665/2017, do art. 463-A, I, do Decreto nº 9.004/2017, ambos do Estado de Goiás, e do art. 916-B, I, do Decreto nº 2.212/2014, do Mato Grosso. Ambos os Estados estabelecem que o contribuinte será caracterizado como devedor contumaz ao não recolher o imposto devido em 4 (quatro) meses consecutivos ou 8 (oito) meses alternados, dentro de um período de 12 (doze) meses. Já o Distrito Federal, ao contrário, indica como característica a omissão no recolhimento dos tributos declarados habitualmente, sem definir um marco temporal.

<sup>175</sup> MATO GROSSO. Lei nº 11.081, de 14 de janeiro de 2020. Altera a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; altera a Lei nº 10.814, de 28 de janeiro de 2019, que dispõe sobre a cerveja artesanal; institui o Programa de Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Mato Grosso - COMEX/MT, e dá outras providências. Publicado no DOE -MT, em 15 jan. 2020. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388811#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%207.098,2019%2C%20que%20dispõe%20sobre%20a>. Acesso em: 26 fev. 2024.

<sup>176</sup> O valor da UPFMT pode ser consultado no site da Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/upf-mt>.

Já o *critério do quantum debeat* acumulado inscrito em dívida ativa, nos termos do art. 201, do CTN<sup>177</sup>, pode ser verificado no art. 144-A, II, da Lei nº 19.665/2017, do art. 463-A, II, do Decreto nº 9.004/2017, ambos do Estado de Goiás, do art. 7º, III, do Decreto nº 38.650/2017, do Distrito Federal, e do art. 916-B, II, do Decreto nº 2.212/2014, do Mato Grosso.

Este critério, apesar de próximo em todos os Estados, cada Estado define qual o *quantum* mínimo declarado e não pago que é necessário para a caracterização do contribuinte como devedor contumaz. O Estado de Goiás estabelece a quantia de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), enquanto o Estado do Mato Grosso estabelece o equivalente a 1.000 (mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado de Mato Grosso (UPF/MT)<sup>178</sup>, que representa, em março de 2024, a quantia de R\$ 234.460,00 (duzentos e trinta e quatro mil e quatrocentos e sessenta reais).

Já o Distrito Federal ao adotar este critério o estabelece em referência ao patrimônio líquido<sup>179</sup> e ao faturamento<sup>180</sup> anual do contribuinte, sendo que para a caracterização em devedor contumaz deve haver mais de 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido ou do faturamento anual declarado para que o contribuinte seja caracterizado como devedor contumaz, conforme art. 7º, III, “a” e “b”, do Decreto nº 38.650/2017.

Por fim, merece ser ressaltado a peculiaridade da legislação do Distrito Federal, ao estabelecer um critério único entre as normas analisadas até aqui, pois aquele que deixa de recolher a prestação pecuniária aos cofres público de maneira habitual age de forma a ter a sua “*conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito*”

---

<sup>177</sup> Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

<sup>178</sup> UPF/MT, disponível em: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/upf-mt>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>179</sup> O Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que define a “Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro”, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, vinculado ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), define patrimônio líquido nos seguintes termos: “Patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.” Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>180</sup> Faturamento, conforme a interpretação jurídica prolatada pelo STF, no seguinte sentido: “O conceito jurídico de faturamento, tem o mesmo sentido, encontrando-se relacionado à emissão de faturas em contrato de compra e venda mercantil...” (STF. RE nº 609.096/RS. Tribunal Pleno. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Dje de 06/07/2023.)

*Federal*<sup>181</sup>, estabelecendo, portanto, a imputação objetiva do tipo de conduta realizada pelo contribuinte.

### 3.2 O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DA REGIÃO SUL E SUDESTE.

A Região Sul, conforme a indicação do IBGE<sup>182</sup>, é formada pelos Estados do Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina, e conta com uma população de residentes de 29.937.706, conforme indicado pelo IPEA<sup>183</sup>, conforme dados de 2022, e representa 6,78% de todo o território nacional<sup>184</sup>.

O Estado do Rio Grande do Sul, em 2011, publicou a Lei nº 13.711/2011<sup>185</sup> que instituiu no ordenamento jurídico gaúcho a figura do devedor contumaz que, posteriormente, foi regulamentado pelo Decreto nº 48.494/2011<sup>186</sup> e teve a alteração dos seus termos pelo Decreto nº 56.465/2022<sup>187</sup>, de modo que as características de identificação do devedor contumaz no Estado estão delimitadas da seguinte forma:

Norma	Estado do Rio Grande do Sul
-------	-----------------------------

<sup>181</sup> Art. 7º, I, do Decreto nº 38.650/2017, do Distrito Federal.

<sup>182</sup> IBGE. *Mapa Político da Região Sul, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/sul\\_politico1200k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/sul_politico1200k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>183</sup> IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>184</sup> IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>185</sup> RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Lei nº 13.711, de 06 de abril de 2011. Altera a Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual nº 067, de 07 de abril de 2011*, Porto Alegre, RS, 07 abr. 2011. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.711.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>186</sup> RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 48.494, de 31 de outubro de 2011. Regulamenta o art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização, e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=191549%20%20&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>187</sup> RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 56.465, de 27 de abril de 2022. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) e o Decreto nº 48.494, de 31 de outubro de 2011, que regulamenta o art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização. *Diário Oficial de 28 de abril de 2022*. Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=708936>. Acesso em: 10 fev. 2024.

<b>Decreto nº 48.494/2011</b>	<p>Art. 1º - Com fundamento no art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, considera-se devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - deixar de recolher débitos declarados em Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou</p> <p>II - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), decorrente de imposto não declarado em GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou</p> <p>III - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa em valor que ultrapasse:</p> <p>a) 30% do seu patrimônio conhecido; ou</p> <p>b) 25% do faturamento anual declarado em GIA ou em Guia Informativa - GI previstas nos arts. 174 e 175 do Livro II do Regulamento do ICMS - RICMS.</p>
-----------------------------------	--

Tabela 05 – artigos do ordenamento do Estado do Rio Grande do Sul sobre o devedor contumaz

O Estado do Paraná, em 2015, publicou a Lei nº 18.468/2015<sup>188</sup> que alterou o art. 52, da Lei nº 11.580/1996<sup>189</sup>, que dispõe sobre o ICMS no âmbito estadual, incluídos as características relevantes para o devedor contumaz no âmbito do Paraná, nos seguintes termos:

Norma	Estado do Paraná
<b>Lei nº 11.580/1996</b>	<p>Art. 52. A fim de resguardar a correta execução desta Lei, a Coordenação da Receita do Estado da Secretaria de Estado da Fazenda poderá determinar regime especial de controle, de fiscalização e de pagamento aos contribuintes considerados devedores contumazes, visando ao cumprimento de obrigações, conforme definido pelo Poder Executivo.</p> <p>§ 1º Considera-se devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - considerando cada estabelecimento, deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS, Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST ou apurado por meio da Escrituração Fiscal Digital - EFD, no todo ou em parte, relativo a oito períodos de apuração do imposto, consecutivos ou não, nos doze meses anteriores, podendo a quantidade de períodos ser alterada a critério do Poder Executivo; ou</p> <p>II - considerando todos os estabelecimentos da empresa, tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a:</p> <p>a) 30% (trinta por cento) do patrimônio da empresa; ou</p> <p>b) 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado em GIA/ICMS, em GIA-ST ou em EFD.</p>

Tabela 06 – artigos do ordenamento do Estado do Paraná sobre o devedor contumaz

<sup>188</sup> PARANÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Lei nº 18.468, de 29 de abril de 2015. Criação do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, do Programa Incentivado de Parcelamento de Débitos – PPD e da Cessão de Direitos Creditórios, e adoção de outras providências. *Diário Oficial nº. 9442 de 30 de Abril de 2015*. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=140047&codTipoAto=&tipoVisualizacao=compilado>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>189</sup> PARANÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. Publicada no DOE nº 4885, de 14 nov. 1996. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024.

O Estado de Santa Catarina, em 2017, publicou a Lei nº 17.427/2017<sup>190</sup>, que introduziu a figura do devedor contumaz no Estado, de modo que ele acrescentou o art. 111-B, na Lei nº 3.938/1966<sup>191</sup>, sendo que posteriormente houve a modificação de seus termos pela Lei nº 17.878/2019<sup>192</sup>, de modo que os critérios atualmente adotado no Estado estão previstos no art. 408, do Anexo 6, do Regulamento do ICMS, anexo ao Decreto nº 2.870/2001<sup>193</sup>, nos seguintes termos:

Norma	Estado de Santa Catarina
<b>Decreto nº 2.870/2001</b>	Art. 408. Será declarado devedor contumaz o contribuinte do imposto que: I – relativamente a qualquer de seus estabelecimentos neste Estado, deixar de recolher o imposto declarado, inclusive o devido por substituição tributária, inscrito ou não em dívida ativa, relativo a 8 (oito) períodos de apuração, sucessivos ou não, nos últimos 12 (doze) meses, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); ou II – tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa, relativamente à totalidade dos seus estabelecimentos neste Estado, em valor superior a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

Tabela 07 – artigos do ordenamento do Estado de Santa Catarina sobre o devedor contumaz

Já a Região Sudeste, conforme dados do IBGE<sup>194</sup>, é formada pelos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo e Minas Gerais, e conta com a população

<sup>190</sup> SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 17.427, de 28 de dezembro de 2017. Altera as Leis nºs 3.938, de 1966; 5.983, de 1981; 7.543, de 1988; 10.297, de 1996; 12.646, de 2003; 13.136, de 2004; 13.992, de 2007; e 15.856, de 2012; e estabelece outras providências. *Diário Oficial Estadual de 29 de dez. de 2017*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2017/lei\\_17\\_17427.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2017/lei_17_17427.htm). Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>191</sup> SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. *Diário Oficial Estadual de 30 de dezembro de 1966*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei\\_66\\_3938\\_pas.htm#art\\_111\\_B](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3938_pas.htm#art_111_B). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>192</sup> SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 17.878, de 27 de dezembro de 2019. Altera as Leis nºs 3.938, de 1966; 7.541, de 1988; 10.297, de 1996; 14.605, de 2008; 14.961, de 2009; e 17.762, de 2019; e estabelece outras providências. *Diário Oficial Estadual de 27 de dezembro de 2019*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei\\_19\\_17878.htm#art\\_001](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei_19_17878.htm#art_001). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>193</sup> SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. *DOE de 28 de agosto de 2001*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib\\_internet/html/regulamentos/icms/ricms\\_01\\_06.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/regulamentos/icms/ricms_01_06.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>194</sup> IBGE. *Mapa Político da Região Sudeste, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/sudeste\\_politico1600k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/sudeste_politico1600k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

de 84.840.113, conforme dados de 2022, conforme IPEA<sup>195</sup>, e representa 10,86% de todo o território nacional<sup>196</sup>.

O Estado do Espírito Santo, pioneiro na Região em caracterizar o devedor contumaz, publicou a Lei nº 9.907/2012<sup>197</sup> que alterou a Lei nº 7.000/2001<sup>198</sup>, acrescentando o art. 67-B, caracterizando o devedor contumaz da seguinte maneira:

Norma	Estado do Espírito Santo
<b>Lei nº 7.000/2001</b>	<p>Art. 67-B. O contribuinte será considerado devedor contumaz e poderá ser submetido a regime especial de fiscalização, conforme dispuser o Regulamento, quando, reiteradamente, deixar de recolher o imposto devido na forma e nos prazos regulamentares.</p> <p>§ 1º Para os fins de que trata este artigo, considerar-se-á devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - deixar de recolher o imposto declarado no Documento de Informações Econômico-Fiscais – DIEF – ou escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, referente a cinco meses, consecutivos ou alternados; ou</p> <p>II - tenha débitos inscritos em dívida ativa, cujo valor total seja superior a três vezes o montante do seu patrimônio líquido, apurado no seu último balanço patrimonial.</p>

Tabela 08 – artigos do ordenamento do Estado do Espírito Santo sobre o devedor contumaz

O Estado de Minas Gerais publicou, em 2017, a Lei nº 22.549/2017<sup>199</sup> que alterou a Lei nº 6.763/1975<sup>200</sup>, acrescentando o art. 52-A, que caracteriza o devedor contumaz no Estado da seguinte forma:

<sup>195</sup> IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>196</sup> IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>197</sup> ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Lei nº 9.907, de 11 de setembro de 2012. Introduce alterações nas Leis nºs 6.999, 7.000 e 7.001, de 27.12.2001. *Diário Oficial do Estado de 12 de setembro de 2012*. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/legislacao/norma.aspx?id=30394>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>198</sup> ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. *Diário de Imprensa Oficial de 28 de dezembro de 2001*. Disponível em: [https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI70002001.html#a67\\_B](https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI70002001.html#a67_B). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>199</sup> MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Lei nº 22.549, de 30 junho de 2017. Institui o Plano de Regularização de Créditos Tributários, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013 e nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, e dá outras providências. *Diário Oficial de 1º de julho de 2017*. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/2017/22549\\_2017.html](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/22549_2017.html). Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>200</sup> MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. *MG de 30 de dezembro de 1975*. Disponível em:

Norma	Estado de Minas Gerais
Lei nº 6.763/1975	<p>Art. 52-A - Observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento, a autoridade fiscal poderá submeter a regime especial de controle e fiscalização o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das seguintes situações:</p> <p>I - ter débito de imposto declarado relativamente a seis períodos de apuração em doze meses ou relativamente a dezoito períodos de apuração, consecutivos ou alternados;</p> <p>II - ter dois ou mais débitos tributários inscritos em dívida ativa que versem sobre a mesma matéria, totalizem valor superior a 310.000 (trezentas e dez mil) Ufemgs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) de seu faturamento no exercício anterior.</p>

Tabela 09 – artigos do ordenamento do Estado de Minas Gerais sobre o devedor contumaz

Por fim, o Estado de São Paulo, através da Lei Complementar nº 1.320/2018<sup>201</sup>, estabeleceu quais são as características do devedor contumaz relevantes para o Estado, ficando elas definidas da seguinte maneira:

Norma	Estado de São Paulo
Lei Complementar nº 1.320/2018	<p>Artigo 19 - Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:</p> <p>I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;</p> <p>II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores. (...)</p>

Tabela 10 – artigos do ordenamento do Estado de São Paulo sobre o devedor contumaz

Dentre as normas expostas acima das Regiões Sul e Sudeste, percebe-se que há em todas elas o *critério da periódica inadimplência*, no sentido que o contribuinte pode não recolher o tributo como um dos elementos caracterizadores do devedor contumaz, estabelecendo ou não valor mínimo veiculado.

[https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975\\_seca.pdf](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975_seca.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>201</sup> SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. *Diário Oficial Estadual Impresso de 07 de abril de 2018*, p. 1. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 13 fev. 2024.

Nesse sentido, os Estados da Região Sul adotam, com base neste critério, o ato de deixar de recolher o tributo declarado, figurando como inadimplente em até 08 (oito) meses de 12 (doze) meses, como se pode verificar no art. 1º, I, do Decreto nº 48.494/2011, do Rio Grande do Sul, no art. 52, § 1º, I, da Lei nº 11.580/1996, do Paraná e no art. 408, I, da Lei nº 10.297/1996, de Santa Catarina, sendo que há, neste último, o limite excludente de que o não recolhimento nesse período deve ser superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Já os Estado da Região Sudeste, com base nesse critério, divergem na periodicidade adotada, o Estado de São Paulo, conforme art. 19, I, da Lei Complementar nº 1.320/2018, adota o critério de 06 (seis) meses dentre 12 (doze) meses, o Estado de Minas Gerais, conforme o art. 52-A, I, da Lei nº 6.763/1975, adota o critério de duas formas, a primeira relativamente ao critério de 06 (seis) meses dentre 12 (doze) meses e a segunda de 18 (dezoito) meses totais, sendo consecutivo ou não, o Estado do Espírito Santo, por sua vez, adota o critério periódico total de 05 (cinco) meses, consecutivos ou alternado, conforme art. 67-B, § 1º, I, da Lei nº 7.000/2001.

O *critério do quantum acumulado* no tempo também é um dos critérios adotados pelos Estados destas Regiões, caso não seja enquadrado no *critério da periodicidade*, contudo, referente a este critério, não há unidade na classificação, variando em três subcritérios, (i) o primeiro subcritério se refere ao **valor bruto total**, como é o caso do art. 408, II, da Lei nº 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, que estabelece o valor de bruto de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), (ii) o segundo subcritério adotado ocorre em **referência ao patrimônio líquido** do contribuinte, de modo que o art. 1º, III, “a”, do Decreto nº 48.494/2011, do Rio Grande do Sul, e o art. 52, § 1º, II, “a”, da Lei nº 11.580/1996, do Paraná, estabelecem que o devedor contumaz estará caracterizado caso haja créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor que ultrapasse 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido, já o art. 67-B, § 1º, II, da Lei nº 7.000/2001, do Espírito Santo, estabelece que o valor inscrito deve ser superior a 3 (três) vezes o patrimônio líquido.

Por fim, o (iii) subcritério é em **referência ao faturamento**, de modo que o art. 1º, III, “b”, do Decreto nº 48.494/2011, do Rio Grande do Sul, caracteriza o devedor contumaz aquele contribuinte que tiver dívida tributária inscrita acima de 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento do ultimo exercício, ao passo que o art. 52, § 1º, II,

“b”, da Lei nº 11.580/1996, do Paraná, caracteriza o devedor que tiver acima de 30% (trinta por cento) do faturamento do último exercício inscrito em dívida ativa.

Por fim, há aqueles Estados que estabelecem um valor mínimo para a adoção do *critério do quantum acumulado* em referência ao patrimônio líquido ou ao faturamento do contribuinte, nos mesmos termos adotados pelo Estado de Santa Catarina, conforme anteriormente descrito.

O Estado de Minas Gerais estabelece que o contribuinte será caracterizado como devedor contumaz caso tenha inscrito mais de 310.000 (trezentas e dez mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (Ufemgs), de modo que o valor é atualizado anualmente, via resolução, sendo que atualmente cada unidade corresponde a R\$ 5,2797 (cinco reais e dois mil e setecentos e noventa e sete décimos de milésimos), conforme a Resolução nº 5.748/2023<sup>202</sup>, da SEFAZ/MG, totalizando, portanto, para o ano de 2024, a quantia de R\$ 1.636.707,00 (um milhão, seiscentos e trinta e seis mil e setecentos e sete reais). Assim, caso o valor inscrito em dívida ativa seja superior a este, ele deve corresponder a 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento do exercício anterior, para que seja caracterizado como devedor contumaz no Estado, conforme o art. 52-A, II, da Lei nº 6.763/1975, de Minas Gerais.

Essa é a mesma opção adotada pelo Estado de São Paulo, conforme art. 19, II, da Lei Complementar nº 1.320/2018, do Estado de São Paulo, nas mesmas porcentagens em referência ao patrimônio líquido e ao faturamento, contudo se estabelece que o valor mínimo deve ser superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs), de modo que cada unidade para o ano de 2024 é no valor de R\$ 35,36 (trinta e cinco reais e trinta e seis centavos)<sup>203</sup>, totalizando, para este ano, a quantia de R\$ 1.414.400,00 (um milhão, quatrocentos e catorze mil e quatrocentos reais).

Por fim, diferentemente de todos os outros critérios adotados que caracterizam o devedor contumaz que deixa de recolher débitos declarados, o Estado do Rio Grande do Sul estabelece o *quantum total* de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil

---

<sup>202</sup> MINAS GERAIS. Secretária de Estado de Fazenda. Resolução nº 5.748, de 27 de dezembro de 2023. Divulga o valor da Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais – Ufemg para o exercício de 2024. *DOMG de 28 de dezembro de 2023*. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/resolucoes/2023/rr5748\\_2023.html](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2023/rr5748_2023.html). Acesso em: 20 jan. 2024.

<sup>203</sup> Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs), disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx>. Acesso em: 10 fev. 2024.

reais), em referência aos débitos inscritos que não foram declarados, mas lançados de ofício pela Administração Pública, conforme o art. 1º, II, do Decreto nº 48.494/2011, do Rio Grande do Sul, de modo que este quantum deve se referir a 8 (oito) meses de apuração nos últimos 12 (doze) meses anteriores, sendo, portanto, um critério único utilizado nesta Região.

### 3.3 O DEVEDOR CONTUMAZ NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DO ICMS DOS ESTADOS DAS REGIÕES NORTE E NORDESTE.

A Região Norte, conforme o IBGE<sup>204</sup>, é formada pelos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins, e conta com uma população residente, conforme dados de 2022, de 17.354.884, de acordo com o IPEA<sup>205</sup>, e representa 45,24% de todo o território nacional<sup>206</sup>, contudo, somente um destes Entes publicou norma sobre o devedor contumaz.

O Estado do Acre publicou, em 2021, a Lei nº 3.874/2021<sup>207</sup>, que define os critérios necessários para o enquadramento do contribuinte como devedor contumaz do ICMS no Estado, sendo os critérios divididos em 3 (três) grupos, conforme abaixo:

Norma	Estado do Acre
<b>Lei nº 3874/2021</b>	Art. 2º Considera-se devedor contumaz aquele que: I – deixar de recolher o imposto declarado, pelos períodos respectiva mente indicados, consecutivos ou alternados: a) três meses, na hipótese de contribuinte beneficiário de tratamento tributário diferenciado ou favorecido; b) seis meses, nos demais casos. II – deixar de recolher, por dois meses, consecutivos ou alternados, o imposto em razão de substituição tributária; III – tiver créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, em valor que ultrapasse: a) R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), considerados todos os estabelecimentos da empresa;

<sup>204</sup> IBGE. *Mapa Político da Região Norte, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/norte\\_politico2700k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/norte_politico2700k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>205</sup> IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>206</sup> IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>207</sup> ACRE. Lei nº 3.874/2021. Dispõe sobre o devedor contumaz do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e estabelece medidas de fortalecimento da cobrança de créditos tributários nas condições que indica. Publicada no DOE nº 13.189, de 21 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://sefaz.ac.gov.br/2021/?p=16810>. Acesso em: 13 fev. 2024.

	b) trinta por cento do patrimônio conhecido da empresa, observado o disposto no § 1º; c) trinta por cento do valor total das operações e prestações do ano imediatamente anterior.
--	---

Tabela 11 – artigos do ordenamento do Estado do Acre sobre o devedor contumaz

Por fim, a Região Nordeste, conforme o IBGE<sup>208</sup>, é formada pelos Estados de Pernambuco, Bahia, Alagoas, Sergipe, Paraíba, Rio Grande do Norte, Maranhão, Ceará e Piauí e conta com uma população residente, conforme dados de 2022, de 54.658.515, conforme indicativo do IPEA<sup>209</sup>, e representa 18,24% de todo o território nacional<sup>210</sup>, contudo, dos 9 (nove) Estados da Região, somente 8 (oito) tem alguma legislação específica sobre o devedor contumaz do ICMS, como será demonstrado a seguir.

O Estado de Pernambuco, em 2013, publicou a Lei nº 15.062/2013<sup>211</sup>, que modificou a Lei nº 11.514/1997<sup>212</sup>, que dispõe sobre as infrações e penalidades na seara tributária no Estado, incluindo o art. 18-A, que define os critérios para a classificação do contribuinte como devedor contumaz, sendo os critérios definidos da seguinte forma:

Norma	Estado de Pernambuco
-------	----------------------

<sup>208</sup> IBGE. *Mapa Político da Região Nordeste, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/nordeste\\_politico2000k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/nordeste_politico2000k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>209</sup> IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>210</sup> IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>211</sup> PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Lei nº 15.062, de 4 de setembro de 2013. Modifica a Lei nº 11.514, de 29 de dezembro de 1997, que dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, relativamente à imposição de sistema especial de controle, fiscalização e pagamento ao devedor contumaz. *Diário Oficial Estadual de 5 de setembro de 2013*. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/2013/Lei15062\\_2013.htm#:~:text=LEI%20N%2015.062%2C%20DE%204,e%20pagamento%20ao%20devedor%20contumaz](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2013/Lei15062_2013.htm#:~:text=LEI%20N%2015.062%2C%20DE%204,e%20pagamento%20ao%20devedor%20contumaz). Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>212</sup> PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Lei nº 11.514, de 29 de dezembro de 1997. Dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, na área tributária, e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual de 30 de dezembro de 1997*. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis\\_Tributarias/1997/Lei11514\\_97.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1997/Lei11514_97.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

<b>Lei nº 15.062/2013</b>	<p>Art. 18-A. A partir de 1º de setembro de 2013, será considerado devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - deixar de recolher o imposto declarado, relativo às suas operações ou prestações, pelos períodos respectivamente indicados, consecutivos ou alternados:</p> <p>a) 3 (três) meses, na hipótese de contribuinte beneficiário de sistemáticas especiais de tributação ou programas de benefícios ou incentivos fiscais, a exemplo daqueles previstos nas Leis nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, nº 12.431, de 29 de setembro de 2003, nº 12.710, de 18 de novembro de 2004, nº 13.072, de 19 de julho de 2006, nº 13.179, de 29 de dezembro de 2006, nº 13.484, de 29 de junho de 2008, nº 13.942, de 4 de dezembro de 2009, e nº 14.721, de 4 de julho de 2012; ou</p> <p>b) 6 (seis) meses, nos demais casos;</p> <p>II - deixar de recolher, no prazo regulamentar, por 3 (três) meses, consecutivos ou alternados, o imposto retido em razão de substituição tributária; ou</p> <p>III - tiver créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, em valor que ultrapasse:</p> <p>a) R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou</p> <p>b) 30% (trinta por cento) do patrimônio conhecido da empresa, observado o disposto no § 2º.</p>
---------------------------	--

Tabela 12 – artigos do ordenamento do Estado de Pernambuco sobre o devedor contumaz

O Estado da Bahia, em 2014, publicou a Lei nº 13.199/2014<sup>213</sup>, que modifica diversas normas, entre elas a Lei nº 7.014/1996<sup>214</sup>, que trata sobre o ICMS no Estado, incluindo o art. 45-C, que define e caracteriza o devedor contumaz no Estado, sob os seguintes critérios:

<b>Norma</b>	<b>Estado da Bahia</b>
<b>Lei nº 13.199/2014</b>	<p>Art. 45-C - Será considerado devedor contumaz o contribuinte que se enquadrar em uma das seguintes situações:</p> <p>I - estiver inadimplente com o recolhimento do ICMS declarado referente a 03 (três) meses, consecutivos ou alternados, de apuração do imposto;</p> <p>II - tiver débitos tributários inscritos em Dívida Ativa, sem exigibilidade suspensa, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), desde que ultrapasse:</p> <p>a) 30% (trinta por cento) do seu patrimônio líquido; ou</p> <p>b) 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento do ano imediatamente anterior.</p>

Tabela 13 – artigos do ordenamento do Estado da Bahia sobre o devedor contumaz

<sup>213</sup> BAHIA. Assembleia Legislativa do Estado da Bahia. Lei nº 13.199, de 28 de novembro 2014. Altera as Leis nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991, nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, nº 12.617, de 28 de dezembro de 2012, e nº 12.620, de 28 de dezembro de 2012. *Diário Oficial de 29 de novembro de 2014*. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-13199-de-28-de-novembro-de-2014>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>214</sup> BAHIA. Assembleia Legislativa do Estado da Bahia. Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. *Publicada no Diário Oficial de 05 de dezembro de 1996*. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-7014-de-04-de-dezembro-de-1996>. Acesso em: 10 mar. 2024.

O Estado de Alagoas, em 2015, publicou a Lei nº 7.747/2015<sup>215</sup>, que altera a Lei nº 5.900/1996<sup>216</sup>, que dispõe sobre o ICMS no Estado, incluindo o art. 60-A, que caracteriza o devedor contumaz do ICMS no Estado, sob os seguintes critérios:

Norma	Estado de Alagoas
<b>Lei nº 5.900/1996</b>	<p>Art. 60-A. Poderá ser submetido a Regime Especial de Controle de Fiscalização o sujeito passivo que:</p> <p>I - for considerado devedor contumaz, assim entendido aquele que:</p> <p>a) deixar de recolher o imposto declarado, pelos períodos respectivamente indicados, consecutivos ou alternados:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 03 (três) meses, na hipótese de contribuinte beneficiário de tratamento tributário diferenciado ou favorecido; e</li> <li>2. 06 (seis) meses, nos demais casos.</li> </ol> <p>b) deixar de recolher, por 02 (dois) meses, consecutivos ou alternados, o imposto retido em razão de substituição tributária; ou</p> <p>c) tiver créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, em valor que ultrapasse:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), considerados todos os estabelecimentos da empresa;</li> <li>2. 30% (trinta por cento) do patrimônio conhecido da empresa, observado o disposto no § 2º; ou</li> <li>3. 30% (trinta por cento) do valor total das operações e prestações do ano imediatamente anterior.</li> </ol>

Tabela 14 – artigos do ordenamento do Estado da Bahia sobre o devedor contumaz

O Estado de Sergipe publicou, em 2017, o Decreto nº 30.825/2017<sup>217</sup>, que modificou os termos do Decreto nº 21.400/2002<sup>218</sup>, que regulamenta o ICMS, incluindo os critérios de identificação do devedor contumaz no Estado, além disso, houve a

<sup>215</sup> ALAGOAS. Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Lei nº 7.747, de 9 de outubro de 2015. Altera a Lei Estadual nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, relativamente à instituição de Regime Especial de Controle de Fiscalização, especialmente no caso de devedor contumaz. *Diário Oficial Estadual de 13 de outubro 2015*. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#!/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=2C2xN4DH1Ys%3D>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>216</sup> ALAGOAS. Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Lei nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe Sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#!/documentos/visualizar-documento?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D>. Acesso em: 10 mar. 2024.

<sup>217</sup> SERGIPE. Decreto nº 30.825, de 21 de setembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. *DOE – SE em 22 set. 2017*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350445>. Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>218</sup> SERGIPE. Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. Institui o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *DOE - SE em 26 dez 2002*. Disponível em: <http://legislacaonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Regulamento%20do%20ICMS-RICMS/Regulamento%20do%20ICMS%20vigente-2002.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2024.

modificação da norma pelo Decreto nº 40.445/2019<sup>219</sup>, deixando a redação com a seguinte estrutura, desde 2019:

Norma	Estado de Sergipe
<p style="text-align: center;"><b>Decreto nº 21.400/2002</b></p>	<p>Art. 834. Caberá a aplicação de Regime Especial de Fiscalização nas hipóteses de descumprimento de obrigação prevista na legislação tributária estadual, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (...)</p> <p>§ 4º Para efeitos do disposto no § 2º deste artigo, considera-se devedor contumaz o contribuinte que, alternativamente:</p> <p>I - deixar de recolher, no todo ou em parte, o ICMS declarado ou informado:</p> <p>a) na EFD - Escrituração Fiscal Digital;</p> <p>c) no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional –Declaratório - PGDAS-D;</p> <p>d) no Demonstrativo do ICMS Antecipado - DIA;</p> <p>II - que tiver débito inscrito em dívida ativa no Estado em valor superior a 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado na EFD ou PGDAS-D, exceto se os créditos estiverem com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN.</p> <p>§ 5º Para efeitos do disposto no inciso I do § 4º deste artigo a falta de recolhimento deve corresponder a 05 (cinco) períodos de apuração do imposto, consecutivos ou não, nos últimos 12 (doze) meses, contados da verificação do fato.</p> <p>§ 6º Para efeitos do disposto no inciso II do §4º deste artigo, considera-se faturamento anual o total das operações de saída e/ou prestações de serviço, promovidas no âmbito do ICMS, efetuadas no exercício anterior ao da verificação do fato.</p>

Tabela 15 – artigos do ordenamento do Estado de Sergipe sobre o devedor contumaz

O Estado da Paraíba, em 2018, publicou a Lei nº 11.247/2018<sup>220</sup>, que modifica a Lei nº 6.379/1996<sup>221</sup>, que trata do ICMS, incluindo o art. 74-A, que define as características para que o contribuinte seja enquadrado no instituto do devedor contumaz no Estado, sendo eles definidos pelos seguintes critérios:

<sup>219</sup> SERGIPE. Decreto nº 40.445, de 20 de setembro de 2019. Altera Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. DOE – SE em 23 set. 2019. Disponível em: [<sup>220</sup> PARAÍBA. Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Lei nº 11.247, de 13 de dezembro de 2018. Altera as Leis nºs 6.000, de 23 de dezembro de 1994, 6.379, de 2 de dezembro de 1996, 8.445, de 28 de dezembro de 2007, 9.057, de 19 de março de 2010, 10.094, de 27 de setembro de 2013 e 11.007, de 06 de novembro de 2017, e dá outras providências. \*Diário Oficial Estadual de 14 de dezembro de 2018\*. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6835-lei-n-11-247-de-13-de-dezembro-de-2018>. Acesso em: 13 fev. 2024.](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382611#:~:text=Altera%20Regulamento%20do%20ICMS%2C%20aprovado,conferidas%20nos%20termos%20do%20art. Acesso em: 10 fev. 2024.</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

<sup>221</sup> PARAÍBA. Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. *DOE de 03 de dez. de 1996*. Disponível em:

Norma	Estado de Paraíba
<b>Lei nº 6.379/1996</b>	<p>Art. 74-A. A Secretaria de Estado da Receita deverá declarar como devedor contumaz o contribuinte do ICMS que se enquadrar em uma das seguintes condições:</p> <p>I - sistematicamente deixar de recolher, no prazo regulamentar, o imposto declarado na Escrituração Fiscal Digital - EFD por qualquer de seus estabelecimentos localizados no Estado, relativo a 8 (oito) períodos de apuração, sucessivos ou não, nos últimos 12 (doze) meses;</p> <p>II - sistematicamente deixar de recolher, no prazo regulamentar, mais de 70% (setenta por cento) do imposto declarado na Escrituração Fiscal Digital - EFD pela totalidade dos seus estabelecimentos localizados no Estado, nos últimos 12 (doze) meses;</p> <p>III - tiver créditos tributários inscritos em Dívida Ativa do Estado da Paraíba em valor superior a 8.000 (oito mil) UFR-PB, referente à totalidade dos seus estabelecimentos localizados no Estado.</p>

Tabela 16 – artigos do ordenamento do Estado da Paraíba sobre o devedor contumaz

O Estado do Rio Grande do Norte, em 2019, publicou a Lei nº 10.497/2019<sup>222</sup>, que institui o Programa de Estímulo à Regularidade Tributária e define as características para o enquadramento do contribuinte como devedor contumaz no Estado:

Norma	Estado de Rio Grande do Norte
<b>Lei nº 10.497/2019</b>	<p>Art. 10. Será considerado devedor contumaz, para efeito desta Lei, o contribuinte que:</p> <p>I - deixar de recolher o imposto devido por 3 (três) meses consecutivos ou 6 (seis) meses alternados; ou</p> <p>II - tiver créditos tributários inscritos em Dívida Ativa referentes à falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, apurado e declarado, em valor que ultrapasse:</p> <p>a) R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), considerados todos os estabelecimentos da empresa;</p> <p>b) 30% (trinta por cento) do valor total das operações e prestações nos doze meses imediatamente anteriores.</p> <p>§ 1º Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado na alínea “b” do inciso II deste artigo, será considerada a soma dos meses em atividade.</p>

Tabela 17 – artigos do ordenamento do Estado do Rio Grande do Norte sobre o devedor contumaz

<sup>222</sup> RIO GRANDE DO NORTE. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Lei nº 10.497, de 15 de março de 2019. Institui o Programa de Estímulo à Regularidade Tributária, denominado Contribuinte Exemplar, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. *DOE nº 14.374, de 16 de março de 2019*. Disponível em: <http://www.al.rn.leg.br/storage/legislacao/2021/hj79wkd4cfjo6xc1lt99s1v9dv5rjn.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.

O Estado do Maranhão, em 2019, publicou a Lei nº 11.184/2019<sup>223</sup>, que altera a Lei nº 7.799/2002<sup>224</sup>, que dispõe sobre o sistema tributário no Estado, incluindo no ordenamento jurídico maranhense o instituto do devedor contumaz, estabelecendo as suas principais características para o Estado, contudo, em 2020, o texto foi modificado pela Lei nº 11.387/2020<sup>225</sup>, sendo caracterizado o devedor contumaz no Estado da seguinte forma:

Norma	Estado do Maranhão
<b>Lei nº 7.799/2002</b>	<p>Art. 168-A. É devedor contumaz o contribuinte que:</p> <p>I - deixar de recolher, no todo ou em parte, o ICMS devido nos prazos legais, declarado em arquivo digital de entrega obrigatória, relativo a seis períodos de apuração do imposto, consecutivos ou alternados, nos doze meses anteriores ao de referência, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou</p> <p>II - tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), nos doze meses anteriores ao de referência, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou</p> <p>III – tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa que ultrapasse a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual declarado.</p> <p>§ 1º A quantidade de períodos de apuração do imposto, para fins do disposto neste artigo, poderá ser alterada por ato administrativo de competência do Secretário de Estado da Fazenda.</p>

Tabela 18 – artigos do ordenamento do Estado do Maranhão sobre o devedor contumaz

Por fim, em 2020, o Estado do Ceará publicou a Lei nº 17.354/2020<sup>226</sup>, que dispõe exclusivamente sobre o devedor contumaz do ICMS no Estado, assim como

<sup>223</sup> MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 11.184, de 10 de dezembro de 2019. Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, para, em especial, reduzir a alíquota do Gás Liquefeito Derivado de Petróleo (GLP) e do Gás Liquefeito Derivado de Gás Natural (GLGNn e GLGNi), nas operações em que especifica, isentar do Pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e da Taxa de Renovação do Licenciamento do Veículo os veículos rodoviários, com capacidade para até 7 (sete) passageiros, utilizados na categoria de táxi e os veículos automotores de duas rodas, com potência de até 200 cilindradas utilizados por mototaxistas, altera a Lei nº 7.765, de 23 de julho de 2002, dispõe sobre o Programa Moto Legal, altera a Lei nº 8.246, de 25 de maio de 2005, autoriza o Estado do Maranhão a alienar a integralidade das ações da Companhia Maranhense de Gás - GASMAR que sejam de sua titularidade, revoga a Lei nº 8.778, de 25 de abril de 2008, e dá outras providências. *DOE nº 236, de 11 de dez. de 2019.* Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=15014>. Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>224</sup> MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 7.700, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. *DOE de 26 de dez. de 2002.* Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>. Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>225</sup> MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 11.387, de 21 de dezembro de 2020. Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. *DOE nº 236, de 21 de dez. de 2020.* Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=16693>. Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>226</sup> CEARÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Lei nº 17.354, de 16 de dezembro de 2020. Dispõe sobre o devedor contumaz do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), estabelece medidas de fortalecimento da cobrança de créditos tributários. *DOE de 17 de dez.*

estabelece medidas para o fortalecimento da cobrança dos créditos tributários, sendo o devedor contumaz caracterizado da seguinte forma:

Norma	Estado de Ceará
Lei nº 17.354/2020	<p>Art. 1.º Considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência reiterada do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação– ICMS.</p> <p>§ 1.º A inadimplência reiterada ficará caracterizada quando o contribuinte possuir débitos não recolhidos de ICMS, os quais estejam declarados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e:</p> <p>I– inscritos ou não em Dívida Ativa, desde que, considerados os créditos tributários devidos por todos os estabelecimentos matriz e filial do mesmo contribuinte situados no Estado, abrangem 6 (seis) períodos de apuração seguidos em mora ou 8 (oito) períodos intercalados nos 12 (doze) meses anteriores ao último inadimplemento; ou</p> <p>II – inscritos em Dívida Ativa, desde que considerados os créditos tributários devidos por todos os estabelecimentos matriz e filial do mesmo contribuinte situados no Estado, abrangem mais de 4 (quatro) períodos de apuração, nas situações em que o somatório dos respectivos créditos tributários vier a ultrapassar os valores ou percentuais estabelecidos em regulamento.</p> <p>§ 2.º Para os efeitos do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral mediante fiança bancária ou seguro garantia.</p>

Tabela 19 – artigos do ordenamento do Estado do Ceará sobre o devedor contumaz

Assim como as outras regiões analisadas, as normas publicadas nos Estados das Regiões Norte e Nordeste também adotam dois critérios para a identificação do devedor contumaz, todos sob o prisma objetivo, sendo eles o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado*.

Inicialmente, sob o *critério de periódica inadimplência*, a única norma da Região Norte, do Estado do Acre, estabelece a distinção entre aqueles contribuintes que tem benefício fiscal e aqueles que não, sendo a inadimplência, consecutiva ou não, em 3 (três) meses e 6 (seis) meses, respectivamente, conforme art. 2º, I, da Lei nº 3.874/2021, além de estabelecer a inadimplência de 2 (dois) meses para aqueles casos de substituição tributária, conforme o inciso II, do mesmo artigo, sendo estes as hipóteses para a periódica inadimplência caracterizar o devedor contumaz.

Já, para os Estados da Região Nordeste, estes estabelecem a periodicidade de inadimplência com 3 (três) meses consecutivos ou não, conforme art. 45-C, I, da

Lei nº 13.199/2014, do Estado da Bahia, e o art. 10, I, da Lei nº 10.497/2019, do Estado do Rio Grande do Norte - neste caso somente para inadimplência consecutiva, já que para a inadimplência alternada o prazo é de 6 (seis) meses. Sendo que 3 (três) deles estabelecem esta periodicidade para os contribuintes com benefício fiscal, conforme pode ser verificado no art. 184-A, II, a, da Lei nº 15.062/2013, do Estado de Pernambuco, no art. 60-A, I, a, item 1, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas, além da periodicidade de 2 (dois) meses, consecutivos ou alternados, nos casos de substituição tributária, conforme art. 60-A, I, b, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas.

Outros Estados, por sua vez, estabelecem a periodicidade de 6 (seis) meses, como pode ser verificado no art. 184-A, II, b, da Lei nº 15.062/2013, do Estado de Pernambuco, no art. 60-A, I, a, item 2, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas, no art. 168-A, I, da Lei nº 7.799/2002, do Estado do Maranhão, no art. 1º, § 1º, I, da Lei nº 17.354/2020, do Estado do Ceará, sendo que neste caso é para a hipótese consecutiva, já que para a hipótese alternada é de 8 (oito) meses, da mesma forma que estabelece o art. 74-A, I, da Lei nº 6.379/1996, do Estado da Paraíba, além do Estado de Sergipe que estabelece a periodicidade de 5 (cinco) meses, conforme art. Art. 834, § 4º, I e § 5º, do Decreto nº 21.400/2002.

Já, para o *critério do quantum debeatur acumulado*, verifica-se que há a adoção pelos Estados das Regiões Norte e Nordeste de dois subcritérios: absoluto e relativo. Sendo cada um deles estabelecidos de maneira própria.

Referente ao subcritério absoluto do *critério do quantum debeatur acumulado*, praticamente todos os Estados o adotam. Os Estados do Acre, de Alagoas e do Rio Grande do Norte estabelecem a quantia de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil) inscritos em dívida ativa para a caracterização do devedor contumaz, conforme o art. 2º, III, a, da Lei nº 3.874/2021, do Estado do Acre, o art. 60-A, I, c, item 1, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas, e o art. 10, II, a, da Lei nº 10.497/2019, do Estado do Rio Grande do Norte, além daquele que estabelece a quantia de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), conforme art. 168-A, II, da Lei nº 7.799/2002, do Estado do Maranhão. Outros, por sua vez, estabelecem a quantia de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), conforme o art. 184-A, III, a, da Lei nº 15.062/2013, do Estado de Pernambuco, ademais, há aquele que estabelece a quantia com base na Unidade Fiscal Padrão, como o Estado da Paraíba, que, conforme a UFR-PB de abril de

2024<sup>227</sup>, a quantia atual é de R\$ 532.000,00 (quinhentos e trinta e dois mil reais), conforme art. 74-A, III, da Lei nº 6.379/1996, do Estado da Paraíba.

Já, para o subcritério relativo do *critério do quantum debeatur acumulado*, há aqueles Estados que o estabelecem em relação a 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido do contribuinte, conforme o art. 2º, III, b, da Lei nº 3.874/2021, do Estado do Acre, o art. 184-A, III, b, da Lei nº 15.062/2013, do Estado de Pernambuco, o art. 60-A, I, c, item 2, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas, e o art. 168-A, III, da Lei nº 7.799/2002, do Estado do Maranhão, além daquele que estabelece o valor absoluto a partir de um valor mínimo de \$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), sendo necessário que esta quantia seja superior a 30% (trinta por cento) do patrimônio conhecido do contribuinte, conforme o art. 45-C, II, a, da Lei nº 13.199/2014, do Estado da Bahia.

Outros Estados o estabelecem em relação ao faturamento, sendo que há aqueles que estabelecem em relação a 30% (trinta por cento), conforme o art. 2º, III, c, da Lei nº 3.874/2021, do Estado do Acre, o art. 60-A, I, c, item 3, da Lei nº 5.900/1996, do Estado de Alagoas, o art. 834, § 4º, II, do Decreto nº 21.400/2002, do Estado de Sergipe, o art. 10, II, b, da Lei nº 10.497/2019, do Estado do Rio Grande do Norte, e há aqueles que estabelecem em relação a 25% (vinte e cinco por cento), conforme o art. 45-C, II, da Lei nº 13.199/2014, do Estado da Bahia, desde que ultrapasse o valor mínimo de \$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), e o art. 168-A, III, da Lei nº 7.799/2002, do Estado do Maranhão, ademais, o Estado da Paraíba estabelece a relação sob a porcentagem de 70% (setenta por cento) em relação ao faturamento, conforme o art. 74-A, II, da Lei nº 6.379/1996, do Estado da Paraíba.

Portanto, mostra-se evidente que tanto o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado* são utilizados, sob o prisma objetivo, para caracterizar o devedor contumaz para os Estados das Regiões Norte e Nordeste.

### 3.4 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 01.

**Preliminarmente**, é possível identificar, através da análise das normas aqui expostas, que o *tipo ideal do devedor contumaz* do ordenamento jurídico-tributário brasileiro, no contexto do contribuinte do ICMS, tem em seu núcleo dois critérios

---

<sup>227</sup> Unidade Fiscal Padrão do Estado da Paraíba, disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/info/indices-e-tabelas/ufr-pb>.

predominantes: o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado*.

Verifica-se que o *critério da periódica inadimplência* na legislação estabelece diversos tipos para a caracterização e identificação do devedor contumaz nos Entes Federados, variando a periodicidade em 3 (três), 4 (quatro), 5 (cinco), 6 (seis) ou 8 (oito) meses consecutivos ou não, sendo visualizados dentro ou fora de um período de 12 (doze) ou 18 (dezoito) meses, existindo ou não um valor mínimo devido para a sua caracterização.

Já o *critério do quantum debeatur acumulado*, no mesmo sentido tipológico, adota diversos valores mínimos devidos que devem estar inscritos em dívida ativa para a caracterização do devedor contumaz em cada Estado. Alguns casos adotam o subcritério de valor absoluto, ao delimitar a quantia mínimo em valor fixo ou variável conforme a Unidade Padrão Fiscal do Estado, e outros adotam o subcritério de valor variável, com base na porcentagem que o *quantum debeatur acumulado* representa do patrimônio líquido ou do faturamento da empresa, em referência aos últimos 12 (doze) meses anteriores.

Dito isso, é possível identificar que as características do devedor contumaz na legislação do ICMS não são unificadas, ao passo que adotam elementos distintos de identificação, apesar de existir impactos em diversos outros ramos do direito, como o penal e o concorrencial, como visto anteriormente, ocasionando insegurança jurídica, pela própria característica tipológica adotada pelos legisladores.

Assim, apesar da identificação dos elementos constitutivos do *tipo ideal do devedor contumaz*, somente é possível compreendê-lo através dos diversos tipos de devedor contumaz existentes no ordenamento jurídico, pelo fato que o ordenamento não estabelece parâmetros mínimos e máximos, mas instituiu tipos únicos.

Para tanto, o “*tipo propriamente dito, como ordem, opõe-se a conceito classificatório, pois não contém notas rígidas, mas graduáveis; é um conjunto não delimitado, onde a idéia de totalidade é primacial*”<sup>228</sup>, no sentido que a complexidade fática da aplicação normativa (através dos diversos tipos existentes), prejudica a atuação da Administração Pública na diferenciação do devedor eventual do contumaz, considerando que o contumaz é aquele que adota como *modus operandi* a “*macro*

---

<sup>228</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: *Revista da Faculdade de Direito UFMG*, Belo Horizonte, nº 31, p. 213-260, 1987/88, p. 223.

*delinquência tributária reiterada*<sup>229</sup>, pela utilização de critérios objetivos que não tem parâmetro e correspondente nos outros ramos jurídicos.

Além disso, verifica-se que ambas as características não são complementares, mas disjuntivas<sup>230</sup>, pois, para a legislação analisada, é devedor contumaz do ICMS aquele contribuinte se enquadrar em pelo menos um dos critérios, podendo ainda se enquadrar em ambos, de modo que é devedor contumaz o contribuinte que esteja em *periódica inadimplência* ou que tenha o *quantum debeatur acumulado* maior que aquele indicado na legislação, mas também é aquele que esteja em ambas as hipóteses.

Neste sentido, é possível identificar que os critérios adotados podem ser atribuídos sob o seguinte quadro comparativo:

Estado	Norma	Critérios Objetivo		
		Periódica inadimplência	Quantum debeatur acumulado	
			Objetivo	Relativo
<b>Acre</b>	Lei nº 3874/2021	3 (três) meses no caso de benefício fiscal; 2 (dois) meses em caso de substituição tributária; 6 (seis) meses nos demais casos	R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais),	30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou 30% (trinta por cento) do faturamento anual
<b>Alagoas</b>	Lei nº 5.900/1996	3 (três) meses no caso de benefício fiscal; 2 (dois) meses em caso de substituição tributária; 6 (seis) meses nos demais casos	R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais)	30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou 30% (trinta por cento) do faturamento anual

<sup>229</sup> STF. Recurso Extraordinário nº 550.769 – Rio de Janeiro. *Voto do Ministro Ricardo Lewandowski*. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 10 fev. 2024.

<sup>230</sup> “Adjetivo. 1. Que desune ou separa. 2. [Gramática] Que liga, mas estabelecendo alternativa ou distinção.” (Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. 2008-2024, disponível em: <https://dicionario.priberam.org/disjuntivas#>. Acesso em: 26 abr. 2024.

<b>Bahia</b>	Lei nº 13.199/2014	3 (três) meses, consecutivos ou alternados	R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)	30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual
<b>Ceará</b>	Lei nº 17.354/2020	6 (seis) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	N/A	Referente mais de 4 (quatro) períodos de apuração
<b>Distrito Federal</b>	Decreto nº 38.650/2017	N/A	N/A	30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou 30% (trinta por cento) do faturamento anual
<b>Espírito Santo</b>	Lei nº 7.000/2001	5 (cinco) meses	N/A	3 (três) vezes o montante do seu patrimônio líquido
<b>Goiás</b>	Lei nº 19.665/2017	4 (quatro) meses seguidos ou 8 (oito) meses intercalados, em um intervalo de 12 (doze) meses	R\$ 100.000,00 (cem mil reais)	N/A
<b>Maranhão</b>	Lei nº 7.799/2002	N/A	R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais)	30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual
<b>Mato Grosso</b>	Decreto nº 2.212/2014	4 (quatro) meses seguidos ou 8 (oito) meses intercalados, em um intervalo de 12 (doze) meses	1.000 (mil) UPFMT, representando R\$ 234.460,00 (duzentos e trinta e quatro mil e quatrocentos e sessenta reais) em março de 2024	-

<b>Minas Gerais</b>	Lei nº 6.763/1975	6 (seis) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	310.000 (trezentas e dez mil) Ufemgs, representando R\$ 1.636.707,00 (um milhão, seiscentos e trinta e seis mil e setecentos e sete reais) em março de 2024	30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual
<b>Paraíba</b>	Lei nº 6.379/1996	8 (oito) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	8.000 (oito mil) UFR-PB, representando R\$ 532.000,00 (quinhentos e trinta e dois mil reais), em março de 2024	N/A
<b>Paraná</b>	Lei nº 11.580/1996	8 (oito) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	N/A	30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou 30% (trinta por cento) do faturamento anual
<b>Pernambuco</b>	Lei nº 15.062/2013	3 (três) meses no caso de benefício fiscal; 3 (três) meses em caso de substituição tributária; 6 (seis) meses nos demais casos	R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)	30% (trinta por cento) do patrimônio
<b>Rio Grande do Norte</b>	Lei nº 10.497/2019	3 (três) meses consecutivos ou 6 (seis) meses alternados	R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais)	30% (trinta por cento) do faturamento
<b>Rio Grande do Sul</b>	Decreto nº 48.494/2011	8 (oito) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)	30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual

<b>Santa Catarina</b>	Decreto nº 2.870/2001	8 (oito) meses em um intervalo de 12 (doze) meses, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)	R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais)	N/A
<b>São Paulo</b>	Lei Complementar nº 1.320/2018	6 (seis) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	40.000 (quarenta mil) UPFSP, representando R\$ 1.414.400,00 (um milhão, quatrocentos e catorze mil e quatrocentos reais), em março de 2024	30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento anual
<b>Sergipe</b>	Decreto nº 21.400/2002	5 (cinco) meses em um intervalo de 12 (doze) meses	N/A	30% (trinta por cento) do faturamento

Tabela 20 – critério objetivo do tipo ideal do devedor contumaz

Identifica-se, assim, a existência de diversos critérios próprios em cada Ente Federativo, variando tanto no critério temporal quanto no quantitativo. Esta diferenciação, apesar do respeito ao princípio federativo<sup>231</sup> como estrutura fundamental do Estado Democrático de Direito, conforme art. 60, § 4º, I, da Constituição<sup>232</sup>, ocasiona discrepâncias graves ao ordenamento jurídico, ao passo que fere princípios fundamentais do direito, como é o caso do princípio da igualdade e da isonomia.

O primeiro, se referente ao princípio da igualdade, estabelecido no *caput* do art. 5º, da Constituição, que prevê que “todos são iguais perante a lei”<sup>233</sup>, delimitando

<sup>231</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 165.

<sup>232</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) I - a forma federativa de Estado; (...)

<sup>233</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

que todos os indivíduos são iguais em face das leis e na lei<sup>234</sup>, não sendo possível a sua distinção se estão em situações equânimes.

O segundo, se trata do princípio da isonomia, que tem como objetivo garantir que o ordenamento jurídico não seja utilizado como mecanismo de imposição arbitrária sobre os indivíduos<sup>235</sup>, vedando assim qualquer tipo de discriminação e privilégio, pois a norma agirá “sem distinção de qualquer natureza”, conforme o caput, do art. 5º, da Constituição.

Sob estes aspectos, verifica-se, portanto, que contribuintes similares, em situação de grave crise econômica, mas sediados em Entes Federados distintos, sofreram as consequências do enquadramento no instituto do devedor contumaz em momentos distintos, seja pelo critério da periódica inadimplência, seja pelo critério do *quantum debeatur* acumulado, sendo este um claro caso de que o princípio da igualdade e da isonomia são feridos em se tratando de normas sobre os devedores contumazes.

---

<sup>234</sup> VIEIRA, José Roberto. Princípio da Igualdade (item 1.3). In: *Princípios Constitucionais e Estado de Direito*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 54, 1990, p. 97-98.

<sup>235</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. A Nova Redação do Princípio da Isonomia. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 12-13.

#### 4 O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA PENAL E CONCORRENCIAL: CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS.

“Durante seis anos não paguei o imposto comunitário. Em razão disso, fui preso numa ocasião, por uma noite; e, enquanto estava lá, em pé, fitando as sólidas paredes de pedra, de 60 a 90 cm de espessura, a porta em ferro e madeira, de 30 cm de espessura, e as grades de ferro que filtravam a luz, eu não pude deixar de ficar estupefado com a estupidez dessa instituição que me tratava como se eu fosse apenas um aglomerado de carne, sangue e osso, pronto para ser trancafiado. (...) Percebi que o Estado era simplório, tímido como uma solteirona e suas colheres de prata, e que não conseguia distinguir seus amigos de seus inimigos, e perdi todo o meu respeito remanescente por ele, e senti pena dele.”<sup>236</sup>

(trecho do livro *A desobediência civil*, de Henry D. Thoreau, de 1866)

O devedor contumaz, como analisado anteriormente na legislação tributária, adota predominantemente dois critérios disjuntivos para a sua identificação, qual seja, *o critério de periódica inadimplência* e *o critério do quantum debeatur acumulado*.

Foram identificados os critérios adotados na legislação estadual e distrital para a caracterização do devedor contumaz do ICMS, neste capítulo será feita a análise do devedor contumaz no âmbito do direito penal e concorrencial, para que seja possível a identificação do tipo ideal do devedor contumaz no sistema jurídico como um todo e não somente no campo tributário.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao ser incitado a se manifestar sobre o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, proferiu decisão nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334/SC<sup>237</sup>, de modo que acabou, invariavelmente, determinando as características do devedor contumaz para o direito penal e concorrencial.

Sobre este julgado, portanto, que se pretende realizar a análise no presente capítulo, a fim de identificar os elementos que caracterizam o devedor contumaz para o direito penal e concorrencial. Para isso, será realizada a preleção sobre os tipos penais previstos na Lei nº 8.137/1990, para que seja então possível a compreensão de todos os elementos mínimos necessários para a interpretação judicial realizada pelo STF.

<sup>236</sup> THOREAU, Henry David. *A desobediência civil*. Barueri: Novo Século, 2022, p. 59.

<sup>237</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020.

Da mesma forma será desenvolvida a análise da posição adotada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a fim de verificar se há, para este tribunal administrativo, características próprias para o devedor contumaz, de modo que ele haja como agente econômico capaz de lesar a ordem econômica.

A análise adiante buscará, em síntese, identificar elementos mínimos e comuns, para que seja possível a delimitação da característica que seja possível para a concepção do *tipo ideal do devedor contumaz* para o direito brasileiro, a partir da esfera penal e concorrencial, tendo como referência os julgados do CADE e do STF.

Posteriormente, serão colocadas as considerações preliminares do capítulo, demonstrando, brevemente, quais as características do devedor contumaz para o direito penal e para o direito concorrencial.

#### 4.1 O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA PENAL: AGENTE DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

“na intersecção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário, evidentemente, não deve ser considerado fato típico criminal. Para que se reconheça a tipicidade criminal de determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.”<sup>238</sup>

O contribuinte que é classificado como devedor contumaz pelos Estados e pelo Distrito Federal sofre diversas restrições, pelas normas decorrentes do direito tributário penal<sup>239</sup>, que, ao caracterizar o contribuinte como tal, institui diversas restrições, como, por exemplo, a obrigatoriedade da cobrança antecipada do ICMS através do regime de normal de tributação.

Além disso, os tribunais superiormente, tanto o STF<sup>240</sup> quanto o STJ<sup>241</sup>, já se posicionaram no sentido de que as sanções administrativas não se trata de sanções

<sup>238</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso

<sup>239</sup> DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL X DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

<sup>240</sup> STF. RE nº 474241 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 08-09-2006 PP-00041 EMENT VOL-02246-04 PP-00728 RDDT n. 134, 2006, p. 166-170.

<sup>241</sup> STJ. RMS nº 30.798/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/2/2010, DJe 26/2/2010. STJ. RMS nº 18.844/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/12/2005, DJ 13/2/2006, p. 660. STJ. RMS nº 14.618/SE, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 13/8/2002, DJ 30/9/2002, p. 158.

políticas, estas rechaçada pelas Súmulas nº 70<sup>242</sup>, 323<sup>243</sup> e 547<sup>244</sup>, “porque se trata apenas de afastar um prêmio ao devedor contumaz”, conforme preceitua o Min. Francisco Falcão, nos autos do Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº 1.241.527/RS<sup>245</sup>.

O instituto do devedor contumaz é, essencialmente, de caráter tributário, contudo, pode-se verificar a sua relação com outros ramos do direito, como é o caso do direito penal, que tipifica os crimes contra a ordem tributária, através dos tipos previstos, em caráter nacional, por decorrência do art. 22, I, da CF, na Lei nº 8.137/1990, através do que indicamos como sendo o Direito Penal Tributário.

Diferentemente daquelas sanções administrativas-tributárias, que ensejam determinadas restrições aos contribuinte caracterizados como devedor contumaz, “o crime tributário (infração penal) pode e deve ser diferenciado do ilícito tributário (infração tributária)”<sup>246</sup>, pois o direito penal tributário “visa à proteção subsidiária da ordem tributária, enquanto atividade administrada pelo Estado, personificada na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade”<sup>247</sup>.

Assim, como sociedade, “é necessário tutelar determinadas situações de valor”<sup>248</sup>, neste caso, é necessário que exista uma tutela ao bem jurídico macrossocial<sup>249</sup>, sendo este de “caráter de bem jurídico supraindividual”<sup>250</sup>, pois, a

<sup>242</sup> Súmula nº 70/STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

<sup>243</sup> Súmula nº 323/STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”

<sup>244</sup> Súmula nº 547/STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

<sup>245</sup> STJ. AREsp nº 1.241.527/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2019, DJe de 26/3/2019.

<sup>246</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 16

<sup>247</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 86

<sup>248</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 40.

<sup>249</sup> Nesse sentido, “O bem jurídico protegido é a integridade do erário, a arrecadação ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. Cuida-se de bem macrossocial, coletivo. Secundariamente, protegem-se a Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência, consagrada pela CF como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV), uma vez que o empresário sonegador poderá ter preços melhores do que aquele que recolhe seus tributos, caracterizando uma verdadeira concorrência desleal” (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 798)

<sup>250</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 86

“função do Direito Penal num Estado democrático de Direito, qual seja, a proteção subsidiária de bens jurídicos fundamentais”<sup>251</sup>.

Assim, “é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos”<sup>252</sup>, sistematizado pelos art. 145 a 169, da Constituição, que trata do Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, “o que outorga autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal”<sup>253</sup>, além disso, o direito penal tributário “é regido por princípios que limitam o exercício do poder punitivo estatal, atendendo a critérios valorativos específicos e a normas jurídicas próprias, tipicamente penais, para levar a cabo o processo de atribuição de responsabilidade penal”<sup>254</sup>, em resulta, em ultima ratio, na detenção/reclusão do sujeito.

Além disso, conforme posição firmada pelo tribunal constitucional, ao analisar no Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 999.425/SC, Tema nº 937, de Repercussão Geral, do STF<sup>255-256</sup>, se o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 fere o art. 5º, LXVII, da Constituição<sup>257</sup>, e o art. 7º, item 7, do Pacto de São

<sup>251</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19

<sup>252</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 20

<sup>253</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 17

<sup>254</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 16

<sup>255</sup> STF. ARE nº 999.425/SC. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJe de 16/03/2017.

<sup>256</sup> Nesse sentido: "A jurisprudência deste Supremo Tribunal é pacífica no sentido de que os delitos previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Lei Maior, em virtude de terem caráter penal e não se relacionarem com a prisão civil por dívida. (...) as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal." (STF. ARE nº 999.425/SC. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 16/03/2017.)" e STF. RE nº 630.495/SC. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 30/09/2010. Publicação: DJe-188, de 06/10/2010

<sup>257</sup> Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LXVII — não haverá prisão civil por

José da Costa Rica (Convenção Americana de Direitos Humanos), promulgada pelo Decreto nº 678/1992<sup>258</sup>, que trata da proibição de prisão por dívida civil, fixou o entendimento que é “constitucional o tipo penal previsto no art. 2º, inc, II da Lei n. 8.137/1990, por não se configurar a conduta nele descrita como mero ilícito civil”. Nesse sentido, estabeleceu-se que a “criminalização de condutas contra a ordem tributária constitui uma ferramenta política de dissuasão desta criminalidade, não se confundindo com mera prisão civil por dívida”<sup>259</sup>.

Assim, em decorrência do princípio da intervenção mínima, o Estado somente intervém na sociedade em último caso, pois se trata “de uma etapa violenta, já que intervém com a pena e com a medida de segurança”<sup>260</sup> e “em razão do princípio de *ultima ratio* do Direito Penal, somente interessa ao Estado punir com pena criminal aquelas condutas antijurídicas que representem uma grave ofensa aos bens jurídicos mais importantes para a sociedade”<sup>261</sup>.

Decorrente disso, a Lei nº 8.137/1990 busca, como *ultima ratio*, proteger o bem jurídico da ordem tributária, através dos seus art. 1º e 2º, no sentido que “os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas do Direito Tributário”<sup>262</sup>, nos seguintes termos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;  
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;  
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;  
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;  
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.  
 Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

<sup>258</sup> Artigo 7. Direito à liberdade pessoal [...]. 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar. (BRASIL. Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992. *Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)*, de 22 de novembro de 1969. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d0678.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm). Acesso em: 10 abr. 2024.)

<sup>259</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Dias Toffoli, p. 17.

<sup>260</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 80.

<sup>261</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 27

<sup>262</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Todavia, apesar de ambos os artigos e seus incisos tipificarem injustos penais<sup>263</sup>, a técnica utilizada para a tipificação é distinta

na medida em que, ao contrário do art. 1º, não descreve no caput do art. 2º o núcleo essencial do tipo penal, deixando para indicá-lo em cada um dos seus incisos. Dessa forma, é possível afirmar que cada inciso do art. 2º constitui uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, independente, com a peculiaridade de que todos os incisos compartilham o mesmo preceito secundário, isto é, a mesma cominação de pena.<sup>264</sup>

Além disso, de acordo com ambos os artigos, é possível inferir que “somente há crime contra a ordem tributária quando existe uma prévia infração tributária”<sup>265</sup>, pois, pelo **princípio de dupla tipicidade**, “é necessário recorrer à legislação tributária para identificar o significado jurídico daqueles elementos e determinar, em suma, os limites da tipicidade”<sup>266</sup>, no sentido que os “crimes contra a ordem tributária constituem

<sup>263</sup> Nesse sentido, “el injusto desliga el hecho de la abstracta tipificación del tipo: sitúa el hecho en el contexto social y contiene, desde el punto de vista de lo que está prohibido o permitido (en este caso como exclusión del injusto), una valoración de los conflictos de intereses que se derivan de la interacción social; v.gr. entre agresor y defensor (§ 32), entre el salvador y quien debe sacrificar su propiedad y otros bienes jurídicos para la salvación de otros (§§ 904 BGB, 34), entre el Estado ejerciendo la persecución penal y el ciudadano sospechoso (§ 127 StPO), etcétera.” (ROXIN, Claus. *Derecho Penal: parte general*. Tomo IL Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. 2ª ed. Madrid: Editorial Civital, 1997, p.220)

<sup>264</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 86

<sup>265</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 23

<sup>266</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

autênticas normas penais em branco”<sup>267</sup>, pois, essencialmente, “a norma penal em branco seria aquela que para identificar-se de modo completo, dependeria da conexão com uma norma complementadora”<sup>268</sup>.

Neste caso, a norma tributária, pois “descreve genericamente a conduta incriminada, remetendo para o âmbito complementar (...) a definição de um de seus elementos”<sup>269</sup>, já que as normas penais em branco “são tipos legais com sanção penal determinada e preceito indeterminado, dependente de complementação por outro ato legislativo ou administrativo”<sup>270</sup>.

Assim, sendo uma norma penal em branco, necessária a interpretação desta norma sob o prisma do direito tributário a identificar todos os elementos que possam oferecer o maior grau de completude possível para o injusto penal descrito. Porém, “as normas penais devem ser interpretadas de acordo com o bem jurídico protegido e o alcance de dita proteção, isto é, sempre levando em consideração a sua finalidade (teleologia), que deve ser estabelecida pelo legislador penal”<sup>271</sup>.

Além disso, a “validez da norma complementar (integradora) decorre da autorização concedida pela norma penal em branco, como se fora uma espécie de mandato, devendo-se observar os seus estritos termos”<sup>272</sup>, sendo proibido para estas normas o “recurso a analogia, assim como a interpretação analógica em prejuízo do acusado”<sup>273</sup>.

Diante destas normas, é possível verificar também que há distinção entre o art. 1º e o 2º, enquanto os “crimes do art. 1º da Lei 8.137, com exceção daquele previsto em seu parágrafo único, são materiais e de dano, consumando-se quando todos os elementos do tipo estão reunidos”<sup>274</sup>, sendo, portanto, caracterizado como crimes de resultado, enquanto os crimes do “art. 2º são constitutivas de crimes de mera conduta”<sup>275</sup>, de modo que, como indica Cezar Bitencourt, “[e]xiste, inclusive, um

---

<sup>267</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

<sup>268</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 191.

<sup>269</sup> BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017, p. 77.

<sup>270</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 50.

<sup>271</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

<sup>272</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

<sup>273</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22

<sup>274</sup> BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 824

<sup>275</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 86

amplo consenso na doutrina no sentido de que a figura típica do art. 1º da Lei n. 8.137/90 é constitutiva de um crime de resultado, enquanto as figuras típicas do art. 2º são constitutivas de crimes de mera conduta<sup>276</sup>.

Nesse sentido, Bitencourt elucida que

Nos crimes de resultado, a consumação verifica-se com a ocorrência do resultado descrito no tipo, seja um resultado de lesão ou um resultado de perigo concreto, enquanto nos crimes de mera conduta, o momento consumativo é antecipado, e ocorre com a realização da conduta descrita no tipo, independentemente da realização, ou não, de um resultado naturalístico.<sup>277</sup>

Ademais, os crimes previstos no art. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/1990, aparecem descritos em “modelos abstratos de condutas comissivas ou omissivas”<sup>278</sup>, especialmente pela característica essencial de que “o Direito Penal tem por objeto condutas humanas descritas em forma positiva (ações) ou em forma negativa (omissão de ações) de tipos legais de condutas proibidas”<sup>279</sup>.

Nestes termos, tem-se que a conduta positiva (ação) “constitui comportamento socialmente relevante dominado ou dominável pela vontade humana – um fator formador de sentido da realidade social, com todos os seus aspectos pessoais, finais, causais e normativo”<sup>280</sup>, ou, em outros termos, “como a conduta volitiva, orientada por parâmetros ou objetos de referência, expressos no injusto e subordinados a um discurso jurídico válido, no âmbito da prática social do sujeito”<sup>281</sup>, de modo que

[o] injusto penal se caracteriza pela realização de uma ação violadora de uma norma proibitiva ou mandamental e também contrária à ordem jurídica em sua totalidade. Essa ação é atribuída a um sujeito com as qualidades de pessoa deliberativa e produz uma alteração sensível da realidade, expressa na lesão ou perigo concreto de lesão de um bem jurídico.<sup>282</sup>

---

<sup>276</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

<sup>277</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

<sup>278</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 3.

<sup>279</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 3.

<sup>280</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 90.

<sup>281</sup> TAVARES, Juarez. *Fundamentos de teoria do delito*. Florianópolis: Empório do Direito, 2018, p. 135.

<sup>282</sup> TAVARES, Juarez. *Fundamentos de teoria do delito*. Florianópolis: Empório do Direito, 2018, p. 115.

Por outro lado, para as condutas omissivas, a “situação típica omissiva engloba todos aqueles elementos ou pressupostos que se associam à inação e fundamentam o dever de agir e o conteúdo de injusto do fato, com vistas ao perigo ou à lesão ao bem jurídico”<sup>283</sup>, de modo que a “possibilidade de evitar o comportamento proibido constituiria o pressuposto da obrigatoriedade da norma penal, independentemente de ser norma de proibição ou norma de comando”<sup>284</sup>.

Neste sentido, a conduta omissiva é “a abstenção daquilo que a ordem jurídica impõe, porque sem o dever de agir não se pode falar em omissão”<sup>285</sup>, mais especificamente, para os casos dos crimes tributários, trata-se de conduta omissiva própria, no sentido que “a situação de perigo para o bem jurídico está implícita no resultado descrito no tipo legal”<sup>286</sup>, de modo que “a não realização da ação de proteção do bem jurídico em situação de perigo, por um autor concretamente capaz de agir, significa o descumprimento do dever jurídico de agir, que define a omissão de ação, em geral”<sup>287</sup>.

Dito isso, se para os crimes de resultado do art. 1º, “a questão a ser resolvida é a de identificar os casos em que a omissão pode ser equiparada à ação positiva na produção do resultado requerido pelo tipo”<sup>288</sup>, para os crimes de conduta do art. 2º, o “tipo penal não requer a produção de nenhum resultado material, de modo que a simples ação ou a simples omissão descrita já é suficiente para a sua consumação”<sup>289</sup>.

Ademais, outro elemento relevante para os crimes contra a ordem tributária, é o elemento subjetivo do dolo, este caracterizado pela natureza do bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário, nos parâmetro que “o dolo que caracteriza os crimes contra a ordem tributária implica o propósito de fraudar a Fazenda Pública, exteriorizado através da prática de atos idôneos a este fim”<sup>290</sup>, considerando a

---

<sup>283</sup> TAVARES, Juarez. *Fundamentos de teoria do delito*. Florianópolis: Empório do Direito, 2018, p. 401.

<sup>284</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 93.

<sup>285</sup> VARGAS, José Cirilo de. *Do Tipo Penal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 74.

<sup>286</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 198.

<sup>287</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 199.

<sup>288</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

<sup>289</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 41

<sup>290</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 26

“vontade consciente de realização do fato”<sup>291</sup> como elemento inseparável da conduta, já que se

nas infrações tributárias a responsabilidade é objetiva, pois independe da intenção do agente, nos estritos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, o que torna irrelevante a prospecção do elemento subjetivo, o delito fiscal não se configura sem a demonstração da conduta dolosa. Ou seja, sem dolo não há infração penal tributária<sup>292</sup>

Portanto, após a análise dos elementos gerais para os crimes contra a ordem tributária, necessária a exposição de algumas características específicas para o art. 1º e para o art. 2º, em especial para o inciso II, de maior interesse para o presente estudo.

Como mencionado, os injustos penais tipificados no art. 1º, da Lei nº 8.137/1990, são crimes de natureza material, de resultado, sendo necessário, para tanto a constituição definitiva do crédito tributário devido pelo contribuinte para que seja possível apurar o real resultado auferido pelo agente da conduta delituosa. Nesse sentido, a Súmula Vinculante nº 24, do STF, determina que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Decorre que para a identificação do termo “lançamento definitivo do tributo” é necessário recorrer ao direito tributário, no sentido que o art. 142, do CTN, determina que a constituição do crédito tributário é realizado pela Administração Pública, pelo lançamento tributário, este entendido como o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Sob esta percepção, tem-se como relevante o julgamento do Habeas Corpus (HC) nº 81.611-8/DF<sup>293</sup>, pelo STF, em que o Min. Relator Sepúlveda Pertence é sucinto ao declarar que:

---

<sup>291</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal*: parte geral. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 78.

<sup>292</sup> COSTA JR., Paulo José da.; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e ilícitos fiscais*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 111.

<sup>293</sup> STF. HC nº 81.611-8/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. (HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.)

Assim, é relevante a posição de que, para que a conduta do contribuinte se enquadre na antijuridicidade prevista no art. 1º, da Lei nº 8.137/1990, é necessário que seja realizado o lançamento do tributo, que somente se consubstancia após o término do processo administrativo instaurado para a apuração dos débitos devidos e dos possíveis resultados decorrente da conduta dolosa do agente que realiza o lançamento tributário.

Em vista disso, é clara a doutrina de Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, ao indicarem que

Os crimes contra a ordem tributária, como o próprio nome indica, somente se tipificam se o seu sujeito ativo cometeu uma infração prevista na legislação tributária, vale dizer, uma infração tributária. E quem vai apurar essa infração, e propor a aplicação das respectivas penalidades, é a autoridade fiscal competente, mediante instauração do devido processo legal. Inquestionavelmente, trata-se de uma tipicidade condicionada à constituição definitiva, vale dizer, à tipificação da respectiva infração tributária<sup>294</sup>

No mesmo sentido são as lições de Cezar Roberto Bitencourt sobre a necessidade de encerramento do processo administrativo-fiscal, a fim de que

os motivos que justificam a necessidade de encerramento do processo administrativo-fiscal têm por base, portanto, dois fatores: por um lado, a certeza da materialidade do fato típico, quando a questão discutida afete a caracterização da tipicidade, e, por outro lado, a exequibilidade da medida de caráter político-criminal que consiste em possibilitar ao contribuinte efetuar o pagamento ou o parcelamento de dívida certa e exigível, antes do recebimento da denúncia. Ambos os fatores podem coexistir no mesmo processo, e quando essa hipótese ocorre na prática, a liquidez do débito tributário (que se verifica somente com o encerramento do processo administrativo) é pressuposto tanto para pagamento ou parcelamento do

---

<sup>294</sup> COSTA JR., Paulo José da.; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e ilícitos fiscais*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 91- 92.

Contudo, tal entendimento não se aplica para os injustos penais previstos no art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, pois estes crimes, como visto, são crimes vinculados a conduta do contribuintes, de tal modo que “é possível que o tipo penal se complete com a mera realização da conduta, estando perfeito e acabado, independentemente da produção de qualquer resultado”<sup>297</sup>.

Este artigo, por sua vez, é o que merece maior atenção para os fins deste trabalho, especialmente o inciso II, que tem como injusto penal dos crimes contra a ordem tributária a conduta de “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”, pois, em 18/12/2019, o Tribunal Pleno do STF julgou o RHC nº 163.334/SC, de relatoria do Min. Roberto Barroso, em que se fixou a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

---

<sup>295</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 38

<sup>296</sup> Complementa ainda: “A necessidade do prévio encerramento do processo administrativo-fiscal justifica-se tanto para (a) a fixação do quantum devido ao fisco, abrindo a possibilidade de que o contribuinte pague ou solicite o parcelamento, antes do recebimento da denúncia; como para (b) a definição de existência, efetiva, do crédito tributário reclamado. Na primeira hipótese, sabe-se que houve supressão ou redução de tributo, mas não o seu quantum; objetiva-se com o encerramento do processo administrativo-fiscal estabelecer o valor devido e beneficiar o contribuinte (e, diga-se de passagem, o próprio fisco), permitindo-lhe que tenha a possibilidade de regularizar sua situação fiscal, valendo-se da causa de suspensão da pretensão punitiva, ou da causa de extinção da punibilidade, antes do recebimento da denúncia. Enquanto, na segunda hipótese, está em discussão a própria existência da obrigação e do crédito tributário, o que repercute diretamente na materialidade do fato tipificado como crime, isto é, se, de fato, houve redução ou supressão de tributo ou acessório. Como indicamos anteriormente, é de competência privativa da Administração o ato de constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN. É atribuição da Administração Pública decidir sobre a existência, exigibilidade e liquidez do crédito tributário. Dessa característica do nosso sistema tributário derivam importantes consequências para o âmbito penal. Em primeiro lugar, significa que a matéria de fato sobre a qual versa o crime consumado do art. 1º da Lei n. 8.137/90, a redução ou supressão de tributo depende da prévia decisão da Administração sobre a constituição do crédito tributário, pois é a Administração que ostenta a qualidade de sujeito competente para afirmar ou negar, com base na lei, a existência, exigibilidade e liquidez do crédito tributário. Em segundo lugar, conseqüentemente, o conteúdo daquela decisão afeta tanto o próprio juízo de subsunção da conduta realizada pelo agente, prevista no tipo do art. 1º da Lei n. 8.137/90, como a possibilidade, que é garantida ao contribuinte, de efetuar o pagamento, ou solicitar o parcelamento, de dívida certa e exigível. Com efeito, antes daquela decisão não há dívida líquida e certa!” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37)

<sup>297</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 26

O injusto penal incluído na conduta típica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, por ser norma de conduta, “consuma-se o crime com o vencimento do prazo para recolhimento do tributo descontado ou cobrado”<sup>298</sup>, pois “conduta típica é meramente omissiva, é desnecessária a constatação de resultado material para o seu aperfeiçoamento, não cabe tentativa”<sup>299</sup>, no sentido que o artigo “objetiva a proteção da ordem tributária, especificamente, do erário público, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda Pública, e, (...) à legítima expectativa de ingressos ao erário público”<sup>300</sup>, de modo que a

conduta típica consiste no comportamento omissivo de 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. Deixar de recolher implica a omissão do dever ativo de providenciar o recolhimento ao erário do valor em dinheiro relativo ao tributo retido ou cobrado de terceiro.<sup>301</sup>

Além disso, o sujeito/agente que realiza a conduta tipificada é a “a pessoa física responsável pelo pagamento do tributo como o próprio contribuinte”<sup>302</sup>. Nesse sentido, o art. 121, do CTN<sup>303</sup>, indica que o sujeito passivo é o contribuinte (inciso I) e o responsável tributário (inciso II), ambos sujeitos passivos da relação tributária estabelecida pela incidência da norma tributária respectiva, enquanto o sujeito ativo “é a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência para instituir tributos e exigir o cumprimento da obrigação tributária, nos termos dos arts. 145 a 156 da CF de 1988”<sup>304</sup>, ou seja, é o erário público responsável pela arrecadação e gestão dos tributos recolhidos, nas figuras da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

---

<sup>298</sup> BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes federais. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 844

<sup>299</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 100.

<sup>300</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93

<sup>301</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94

<sup>302</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94

<sup>303</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>304</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 94

Alguns doutrinadores ainda interpretam o crime previsto neste artigo com aquele previsto no art. 168-A, do Código Penal (CP)<sup>305</sup>, que trata da apropriação indébita previdenciária, como uma “espécie sui generis de apropriação indébita, pois o legislador utiliza a mesma terminologia”<sup>306</sup>, podendo ser nominado como apropriação indébita tributária.

Ainda, em seus termos, a conduta de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social” se refere a omissão de adimplir a obrigação compulsória, na forma estabelecida no art. 113, do CTN<sup>307</sup>, pela norma tributária que, ao incidir sobre o fato gerador, cria uma relação jurídico tributária própria, entre o sujeito passivo (ente competente) e o sujeito ativo (contribuinte/responsável), cujo objeto é a prestação pecuniária, conforme art. 3º, do CTN<sup>308</sup>, calculada com base na incidência da alíquota na base de cálculo daquele tributo.

Além disso, independente do tributo, cada espécie tributária é dotada de prazo de vencimento, conforme indica a obrigação acessória respectiva, vinculada ao ato do lançamento do tributo, seja ele por declaração, homologação ou de ofício, nos termos do art. 142, do CTN<sup>309</sup>.

---

<sup>305</sup> “Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. § 4º A faculdade prevista no § 3o deste artigo não se aplica aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórios, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.”

<sup>306</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 97.

<sup>307</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>308</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>309</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

Ademias, o legislador optou por indicar, separadamente, os termos tributo e contribuição social, especialmente pelo fato de que, à época, era predominante a teoria tripartite dos tributos<sup>310</sup>, exarada pelo art. 5º, do CTN, em que classifica as espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria, havendo ainda, de forma independente, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (sociais e de intervenção no domínio econômico).

Paralelamente, alguns doutrinadores adotam a teoria pentapartite dos tributos, sendo esta a que também é adotada pelo STF<sup>311</sup>, de modo que o gênero tributo adota 5 (cinco) espécies tributárias, sendo elas o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais<sup>312</sup>, sendo, atualmente, imprópria a indicação de “tributo ou de contribuição social”, considerando a posição firmada pelo tribunal constitucional, já que o gênero tributo abarca a espécie tributária de contribuição social.

E, sobre o termo “*descontado ou cobrado*”, este depende da relação jurídica que é instituída: o “descontado” se refere aqueles casos em que o responsável tributário pelo recolhimento do tributo do contribuinte é um terceiro envolvido na relação jurídica tributário, figura esta determinada pela legislação, como é o caso do art. 796, do Decreto nº 9.580/2018<sup>313</sup>, para o Imposto de Renda (IR), em que o empregador, na figura de responsável tributário, realiza a retenção/desconto dos valores pagos ao empregado sob a figura do IR, devendo realizar o recolhimento do

---

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>310</sup> Nesse sentido: BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 632. ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: RT, 1964, p. 35. FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*. Curitiba: UFPR, nº 28, ano, 28, 1994, p. 227-248.

<sup>311</sup> STF. RE nº 138.284/CE. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. 1º/07/1992. *Diário da Justiça*, 28 ago. 1992, p. 13.456; *Revista trimestral de jurisprudência*, vol. 143 (1), p. 313.

<sup>312</sup> Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 39-48. MELO, José E. Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 90. DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 48. CASSONE, Vittorio. *Sistema tributário constitucional na Constituição de 1988*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, p. 21. MARQUES, Márcio Severo. Espécies Tributárias. In: SANTI, Eurico M. Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009, p. 37-61.

<sup>313</sup> Art. 796. Fica responsável pela retenção do imposto sobre a renda: I - a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos; II - a pessoa jurídica que receber os recursos do cedente, nas operações de transferência de dívidas; e III - as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, e as demais entidades autorizadas pela legislação que, embora não sejam fonte pagadora original, façam o pagamento ou o crédito dos rendimentos ao beneficiário final. Parágrafo único. As pessoas jurídicas que retiverem o imposto de que trata este Título deverão observar o disposto no art. 1.008.

IR em seu nome; já no caso de “cobrado” ocorre quando o contribuinte, dentro de uma cadeia comercial, realiza a cobrança deste tributo do seu cliente, repassando o custo deste tributo, seja destacando o valor do tributo, seja pelo valor total do bem vendido ou do serviço prestado, como pode vir a ocorrer no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e no ICMS, de modo que, conforme o voto do Min. Rel. Ricardo Lewandowski,

o tipo penal sob exame não traz qualquer limitação a respeito do alcance da expressão ‘sujeito passivo de obrigação’, abrangendo, assim, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha descontado ou cobrado o valor do tributo de terceiro (contribuinte de fato) e não tenha repassado ao Fisco o que lhe era devido<sup>314</sup>

Além disso, importante o posicionamento do Supremo ao decidir no RE nº 574.706/PR, Tema nº 69, de Repercussão Geral, do STF<sup>315</sup>, que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, pelo fato que, conforme o voto do Min. Celso de Mello, “o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte”<sup>316</sup>, sendo o tributo, portanto, de titularidade do Erário responsável pela arrecadação e não do contribuinte ou responsável, na forma que este somente transita no caixa do contribuinte, não integrando o seu faturamento<sup>317</sup>, já que o “valor cobrado a título de ICMS apenas **circula** na contabilidade do sujeito passivo, mas não ingressa em seu patrimônio com definitividade”<sup>318</sup>.

<sup>314</sup> STF. ED em ARE nº 999.425/SC. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 16/03/2017, Voto do Min. Ricardo Lewandowski, p. 04.

<sup>315</sup> STF. RE nº 574.706/PR, Relatora Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 17/03/2009. Data de Publicação: *DJe-064*, de 03/04/2009.

<sup>316</sup> STF. RE nº 574.706/PR, Relatora Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 17/03/2009. Data de Publicação: *DJe-064* de 03/04/2009, Voto do Min. Celso de Mello, p. 11.

<sup>317</sup> Nesse sentido: “Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia [distribuidor e comerciante], ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.” (STF. RE nº 574.706/PR, Relatora Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 17/03/2009. Data de Publicação: *DJe-064* de 03/04/2009, Voto da Min. Cármen Lúcia, p. 14.)

<sup>318</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Edson Fachin, p. 05.

Isto posto, após considerarmos os elementos essenciais para o esclarecimento do injusto penal prescrito nos tipos penais dos crimes contra a ordem tributária e, especialmente dos elementos tributários a que se refere o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, passaremos para a análise da decisão do RHC nº 163.334/SC, em decorrência da introdução, pelo tribunal constitucional, da indicação de que somente ocorre o injusto penal quando “o contribuinte [que] deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço”, conforme ementa:

DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais semelhantes em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. 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. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020)

Uma das preocupações dos ministros neste julgado centrava-se em estabelecer a diferenciação entre o crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e a mera inadimplência tributária, pois, para o crime, “é necessário que a conduta

lesione de modo significativo o bem jurídico protegido”<sup>319</sup>, e que o tipo não se referia “ao mero inadimplemento tributário, tampouco a discussões sobre a sua lavratura, exigibilidade e pagamento (matérias resguardadas às searas administrativa e tributária), mas, sim, à caracterização de uma conduta dolosa com o escopo de suprimir ou reduzir o sobredito tributo”<sup>320</sup>.

Para isso, destaca-se o voto do Min. Rel. Luís Roberto Barroso que estabelece a premissa de que o devedor contumaz é aquele que faz “do inadimplemento seu *modus operandi*”<sup>321</sup>, pois estes devedores “utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos”<sup>322</sup>, sendo que a “inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades”<sup>323</sup>.

Complementa ainda que o dolo específico se reflete no “propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado”<sup>324</sup>, diferenciando o contumaz do eventual pela preponderância do dolo de “deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta”<sup>325</sup>.

Ainda, complementa o Min. Gilmar Mendes, que o “mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo (...), sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço”<sup>326</sup>.

---

<sup>319</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 20.

<sup>320</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Alexandre de Moraes, p. 29.

<sup>321</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 21.

<sup>322</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 21.

<sup>323</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 21.

<sup>324</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 22.

<sup>325</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 22.

<sup>326</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Gilmar Mendes, p. 06.

A fim de aproximar o sentido de que o devedor contumaz, invariavelmente, age com dolo ao querer se apropriar, de modo sistemático, dos valores dos tributos de titularidade do Erário, o Relator afirma que a conduta dolosa deve ser apurada na instrução criminal, pelo juiz natural do caso concreto, para que ocorra a subsunção do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, devendo ser comprovada que a conduta do contribuinte realiza, a título exemplificativo, 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, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc.<sup>327</sup>

O Min. Dias Toffoli ainda esclarece que

para se distinguir o ilícito penal da mera inadimplência, há que se demonstrar o elemento subjetivo do tipo que é o dolo, vale dizer, demonstração de que o responsável ou o contribuinte tem consciência da existência do débito declarado e deixa intencionalmente de pagá-lo, com a vontade consciente de apropriação dos valores do fisco.<sup>328</sup>

De maneira que o devedor eventual, ao contrário do contumaz, age “sem praticar preços predatórios ou se valer da inadimplência como meio de distorcer a concorrência, demonstrando a intenção de quitar os débitos e retomar a regularidade perante o Fisco”<sup>329</sup>, de modo que a tese fixada estabelece duas condicionantes para a incidência do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, conforme esclarece o Min. Ricardo Lewandowski, a primeira sendo a “contumácia, ou seja, o comportamento reiterado no sentido do não pagamento de ICMS”<sup>330</sup> e, a segunda, a necessidade de que “fique demonstrado o dolo, ou seja, a intenção, a vontade do não pagamento de ICMS, ou melhor, da apropriação daquela importância retirada do consumidor”<sup>331</sup>.

<sup>327</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Luís Roberto Barroso, p. 22.

<sup>328</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Dias Toffoli, p. 04.

<sup>329</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto do Min. Dias Toffoli, p. 04.

<sup>330</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto sobre a Proposta do Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>331</sup> STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18/12/2019. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020. Voto sobre a Proposta do Min. Ricardo Lewandowski.

Em vista disso, para este trabalho, é relevante a distinção estabelecida para o devedor contumaz, na esfera penal do direito brasileiro, como agente de crimes contra a ordem tributária.

Ao contrário do que havia sido constatado na análise da legislação tributária relativa ao ICMS - que caracterizava do devedor contumaz através de dois critérios disjuntivos, o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado* -, para a legislação penal, especificamente para os crimes contra a ordem tributária, em especial para o tipo penal que materializa a inadimplência, previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, a interpretação proferida pelo STF esclarece que o devedor contumaz é aquele contribuinte que adota a inadimplência como *modus operandi*, ou seja, adota o não recolhimento dos tributos como estratégia negocial.

Ainda, a inadimplência do devedor contumaz é reiterada e sistemática, sob o objetivo de se realizar o enriquecimento ilícito, de lesar a concorrência ou de financiar as atividades empresariais, com o propósito de se apropriar dos valores cobrados de seus clientes, sem a intenção de recolher o tributo por ele devido.

Indicando, portanto, que, **obrigatoriamente**, a característica que define o devedor contumaz para o direito penal é aquela em que há, na figura do devedor, a vontade, a intenção de apropriação do tributo, estabelecida como o **elemento subjetivo do dolo**, sendo, portanto, devedor contumaz aquele que age deliberadamente com o intuito de dever e se apropriar dos tributos que são de titularidade do ente federativo que o instituiu.

Por fim, estabelece-se que o elemento subjetivo do dolo para o devedor contumaz **somente** é identificado durante a instrução criminal, pelo juiz natural, que, com base nas informações e provas arroladas no processo, é capaz de identificar se o *modus operandi* do contribuinte é efetivamente o de se apropriar dos tributos por ele devido, através da comprovação de que o contribuinte não buscou regularizar a sua situação fiscal perante o erário, agiu de maneira a ferir a concorrência pela prática de preços abaixo do mercado regularizado, pelo encerramento irregular das suas atividades, pela inscrição em dívida ativa de valores muito superiores ao capital social integralizado, entre outras medidas.

## 4.2 O DEVEDOR CONTUMAZ NA ESFERA CONCORRENCIAL: A INADIMPLÊNCIA COMO MEIO LESIVO À CONCORRÊNCIA

A ordem econômica brasileira, conforme disciplinado no Título VII, Capítulo I, da Constituição, funda-se através da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, através da adoção de diversos princípios, entre eles, a livre concorrência, conforme o art. 170, IV, da CF. Da mesma forma, a Lei nº 13.874/2019 estabelece, nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º, normas gerais de direito econômico<sup>332</sup>, com o objetivo de se realizar a proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica.

E, para proteger a ordem econômica, o art. 24, I, da Constituição<sup>333</sup>, atribui à União, aos Estados e ao Distrito Federal a competência para legislar sobre o direito econômico, além disso, o art. 173, § 4º, da CF<sup>334</sup>, determina que a lei irá reprimir “o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Para a efetivação deste mandamento, promulgou-se a Lei nº 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência – LDC), que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, estabelecendo, assim, o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC). Esta lei atribui ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), a competência para decidir sobre a existência de infração à ordem econômica, conforme art. 9º, II, da Lei nº 12.529/2011<sup>335</sup>, no sentido que este “é o órgão técnico dotado de competência para aferir os distúrbios concorrenciais

---

<sup>332</sup> Art. 1º Fica instituída a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, que estabelece normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica e disposições sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador, nos termos do inciso IV do caput do art. 1º, do parágrafo único do art. 170 e do caput do art. 174 da Constituição Federal. (...) § 4º O disposto nos arts. 1º, 2º, 3º e 4º desta Lei constitui norma geral de direito econômico, conforme o disposto no inciso I do caput e nos §§ 1º, 2º, 3º e 4º do art. 24 da Constituição Federal, e será observado para todos os atos públicos de liberação da atividade econômica executados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, nos termos do § 2º deste artigo.

<sup>333</sup> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

<sup>334</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (...) § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

<sup>335</sup> Art. 9º Compete ao Plenário do Tribunal, dentre outras atribuições previstas nesta Lei: (...) II - decidir sobre a existência de infração à ordem econômica e aplicar as penalidades previstas em lei;

causados pelos efeitos (efetivos ou potenciais) de condutas praticadas por um determinado agente econômico”<sup>336</sup>.

Ademais, a Constituição faculta ao legislador nacional a competência para promulgar lei complementar para prevenir desequilíbrios concorrenciais, através da adoção de critérios tributários, conforme art. 146-A, da CF, contudo, esta medida ainda não foi adotada em caráter nacional, apesar de existirem diversos projetos de leis em trâmite no Congresso Nacional, como será analisado posteriormente.

A livre iniciativa, conforme art. 1º, IV, da CF, estabelece que no seio da ordem econômica também haverá, dentro do território nacional, a adoção do princípio da livre concorrência como fundamento constitucional<sup>337</sup>, dentro de uma economia de mercado, estabelecida através da igualdade jurídica-formal de todos os *players* econômicos. Parte-se da premissa que no “desenvolvimento de uma economia de mercado, na qual, o Estado possui um papel essencial de preservação do espaço concorrencial”<sup>338</sup>, ele atuará somente para “intervir de forma a garantir que a competição entre os concorrentes de um mesmo mercado ocorra de forma justa e sem abusos oligopólio, truste, cartel etc.”<sup>339</sup>. Especialmente, no sentido que a “defesa da livre-concorrência fundamenta-se na função interventiva do Estado sobre o domínio econômico, a fim de corrigir as falhas de mercado e regular o livre mercado para garantir a existência digna e a justiça social”<sup>340</sup>.

Nesse sentido, o “princípio da livre-concorrência é corolário da livre-iniciativa, de forma que pode ser equiparado ao princípio da defesa de mercado”<sup>341</sup>, determinando que o “Estado possui um dever e um papel essencial na preservação

---

<sup>336</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 307.

<sup>337</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 50.

<sup>338</sup> NETO, Caio Mário da Silva Pereira. CASAGRANDE, Paulo Leonardo. *Direito concorrencial: doutrina, jurisprudência e legislação*. Coleção Direito Econômico, coordenação de Fernando Herren Aguillar. São Paulo: Saraiva, 2015 (livro digital), item 1.2.

<sup>339</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2014 (livro digital), item 2.4.4.

<sup>340</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 301.

<sup>341</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTAL PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 106.

do espaço concorrencial”<sup>342</sup>, que o realiza através do CADE<sup>343</sup>, que “possui natureza jurídica de autarquia federal e passou a concentrar as funções institucionais e decisórias de autoridade da defesa da concorrência”<sup>344</sup>, sendo a autoridade que tem “a competência para atuar na prevenção de atos de concentração econômica (controle ex ante) e na repressão de atos anticoncorrenciais (controle ex post)”<sup>345</sup>.

Ocorre que, ao ser incitado a se manifestar sobre representações que denunciaram supostas condutas de contribuintes que realizam sonegação fiscal como meio de interferir na concorrência, ao reduzirem os seus preços pela inexistência deste custo em sua contabilidade, o CADE tem se posicionado<sup>346</sup>, recorrentemente, no sentido que o fato de o contribuinte estar realizando suposta sonegação fiscal isso não fere, conseqüentemente, a concorrência, ensejando no arquivamento de diversos processos, conforme Relatório do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES)<sup>347</sup>.

Os arquivamentos, por sua vez, não se trata de mero desinteresse do CADE em julgar casos que tratam de sonegadores fiscais/devedores contumazes/ações de “macro delinquência tributária reiterada”, pois “caso as condutas do devedor tributário contumaz revelem uma afronta à concorrência justa, é dever do Estado interferir para cessar a ofensa e reequilibrar o mercado”<sup>348</sup>. Ocorre que, para que o CADE seja competente para realizar os julgamentos, é necessário que o agente realize

---

<sup>342</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTÁ PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 106.

<sup>343</sup> Para entendermos melhor sobre a história, a estrutura e atuação do CADE: VIOLADA, Kelly Fortes. *Amplitude do controle judicial sobre as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Orientador: Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes. Curitiba, 2022, p. 43-79.

<sup>344</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTÁ PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 106.

<sup>345</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 302

<sup>346</sup> Como pode-se verificar nos seguintes Processos Administrativos: Processo Administrativo nº 08012.000208/1999-79, Averiguação Preliminar nº 08700.002374/1999-33, Averiguação Preliminar nº 08012.002528/2001-85, Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-23, Averiguação Preliminar nº 08012.004657/2006-12 e Processo Administrativo nº 08012.007104/2002-98.

<sup>347</sup> CEDES – Centro de Estudos de Direito Econômico e Social. *Concorrência e tributação*. São Paulo: Editora Cedes, 2019, p. 40 e ss.

<sup>348</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTÁ PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 107.

determinada conduta que obstrua a livre concorrência, incorrendo em infração contra a ordem econômica, conforme art. 36, da Lei nº 12.529/2011.

De modo que, caso o agente econômico/contribuinte realize uma destas infrações, somente então que o CADE terá a competência para “analisar práticas tributárias sob a perspectiva concorrencial”, que, conforme voto vogal do Conselheiro Sérgio Costa Ravagnani, nos autos do Inquérito Administrativo (IA) nº 08700.002532/2018-33, a “análise deste Conselho deve recair tão somente sobre eventuais efeitos anticompetitivos decorrentes da conduta investigada, em observância aos ditames legais de prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica”<sup>349</sup>. Por sua vez, o Conselheiro Luis Henrique Bertolino Braido, no Despacho Decisório nº 1/2021/GAB2/CADE, nos mesmos autos, ressalta que em decorrência das dívidas contumazes, os contribuintes “conseguem uma vantagem competitiva, incidindo em concorrência desleal”<sup>350</sup>.

No IA nº 08700.002532/2018-33, se discutia sobre a possibilidade de atos lesivos à concorrência por decorrência de inadimplemento deliberado e sistemático de tributos, sob este contexto, o Conselheiro Braido, no despacho decisório, traça o cenário que indica que o

cerne da investigação trazida ao CADE nestes autos reside em analisar se o não pagamento de tributos – item de suma importância para o custo total de combustíveis –, de forma deliberada e sistemática, tem o condão de gerar efeitos anticompetitivos no mercado. Deve-se, portanto, investigar se, ao supostamente reduzir seus custos de forma artificial e indevida, mediante o não pagamento de tributos, as Representadas se colocam na possibilidade de praticar preços inferiores no mercado, decorrendo daí o nexo de causalidade com a correspondente produção de efeitos anticompetitivos, de modo a incrementar sua participação no mercado relevante e a causar prejuízos à livre concorrência, caso obstaculize a atuação de distribuidores adimplentes tão ou mais eficientes.<sup>351</sup>

Indicando, por fim, que ainda “que o não pagamento de tributos constitua ilícito de natureza tributária e regulatória, as competências do CADE e das demais

---

<sup>349</sup> CADE. Processo Nº 08700.002532/2018-33. Despacho Decisório nº 1/2021/Gab2/Cade. Conselheiro Luis Henrique Bertolino Braido. Disponível em: <https://sei.cade.gov.br/sei//modulos/pesquisa>. Acesso em: 11 abr. 2024.

<sup>350</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTI PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 108.

<sup>351</sup> CADE. Processo Nº 08700.002532/2018-33. Despacho Decisório Nº 1/2021/Gab2/Cade. Conselheiro Luis Henrique Bertolino Braido. Disponível em: <https://sei.cade.gov.br/sei//modulos/pesquisa>. Acesso em: 11 abr. 2024.

autoridades são complementares e não se confundem”<sup>352</sup>, de modo que o ato de inadimplemento deliberado e sistemático de tributos pode ser caracterizado como infração à concorrência, ao passo que ao CADE “cabe a função de reprimir as violações ao direito da livre-concorrência, mesmo quando tais ilícitos decorram de condutas dos agentes econômicos praticados no campo tributário”<sup>353</sup>, nos termos do art. 36, I, II e IV, e §3º, III, IV e XV, da Lei nº 12.529/2011:

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; II - dominar mercado relevante de bens ou serviços; (...) IV - exercer de forma abusiva posição dominante. (...) § 3º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica: (...) III - limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado; IV - criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços; (...) XV - vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo; (...)

Contudo, esta não é a posição predominante no CADE, no sentido de que “a infração tributária pode consistir no mero inadimplemento do tributo de forma contumaz”<sup>354</sup>, não sendo, necessariamente lesivo à concorrência e a livre iniciativa, de modo que “cristalizou-se a tese de que a competência para análise de distorções concorrenciais decorrentes de ilegalidade cuja repressão caiba a outra autoridade foi negada ao Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência”<sup>355</sup>.

Nesse sentido, na Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-2321, reafirmou-se a posição de que “nem todo caso de venda de mercadorias abaixo do preço de custo somada a conduta de contumácia implica em danos concorrenciais”<sup>356</sup>,

<sup>352</sup> CADE. Processo Nº 08700.002532/2018-33. Despacho Decisório Nº 1/2021/Gab2/Cade. Conselheiro Luis Henrique Bertolino Braido. Disponível em: <https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa>. Acesso em: 11 abr. 2024.

<sup>353</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 302.

<sup>354</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 308.

<sup>355</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATA PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 107.

<sup>356</sup> BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATA PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021, p. 108.

sendo necessária a comprovação, através de critérios técnicos, de caráter econômico, como os estabelecidos na Portaria nº 70/2002<sup>357</sup>, do CADE, que institui o “Guia para Análise Econômica da Prática de Preços Predatórios”, para a averiguação de que o inadimplemento tributário ensejou danos concorrenciais<sup>358</sup>.

Dito isso, apesar de haver posicionamentos favoráveis para a inclusão do devedor contumaz como agente econômico que viola a concorrência, prejudicando a livre iniciativa e o mercado, o CADE adota posição majoritária contrária a tese de que o devedor contumaz fere a concorrência, em especial, pelo fato que, para se caracterizar dano concorrencial, é necessário que o devedor possa adotar conduta que infira lesão à ordem econômica, nos termos do art. 36, da Lei nº 12.529/2011.

Porém, ao contrário desta posição do Conselho, estabelece que a decisão proferida pelo STF, nos autos do RHC nº 163.334/SC, **o devedor contumaz é aquele contribuinte que adota a inadimplência como *modus operandi*, tendo como objetivo a lesão à concorrência**, entre outros.

Este entendimento importa nova interpretação das infrações à ordem econômica tipificadas no art. 36, da Lei nº 12.529/2011, pois, assim como o contribuinte que é devedor contumaz adota a conduta delituosa prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, também age com o fim de lesar a concorrência, em especial naquela definida no art. 36, I, e § 3º, XV, da Lei nº 12.529/2011<sup>359</sup>.

#### 4.3 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 02.

Como vimos neste capítulo, o critério para a identificação do devedor contumaz para o direito penal e concorrencial é distinto que adotado pelo direito tributário, sendo que pelo viés tributário a identificação do contribuinte como devedor

---

<sup>357</sup> CADE. Portaria CADE nº 70, de 12 de dezembro de 2002. Guia para análise econômica da prática de preços predatórios. *DOU* nº 241, de 13/12/2002, p. 138. Disponível em: [https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/Portaria70\\_2002.pdf](https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/Portaria70_2002.pdf). Acesso em: 10 abr. 2024.

<sup>358</sup> MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019, p. 309.

<sup>359</sup> Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; § 3º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica: (...) XV - vender mercadoria ou prestar serviços injustificadamente abaixo do preço de custo;

contumaz parte de critérios objetivos, sendo eles o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado*, já para os ramos do direito vistos neste capítulo o critério de identificação é subjetivo, através do **elemento subjetivo do dolo**.

Inicialmente, esclareceu-se a titularidade dos tributos, adotando, didaticamente, a posição exarada pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69), que foi proferida decisão nos termos que o tributo é de titularidade do Erário Público, sendo que o seu valor somente está na posse do contribuinte e circula em sua contabilidade, não integrando o seu próprio capital.

Posteriormente, para a identificação do devedor contumaz para o direito penal, foi analisado o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, especificamente sobre o tipo de “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”, sendo que a análise foi realizada a partir da decisão do Tribunal Pleno, do STF, que julgou o RHC nº 163.334/SC, em que se fixou a tese de que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Neste julgado, identificou-se que o contribuinte que trata do tipo, nos termos do art. 121, do CTN, é o contribuinte de direito e o responsável tributário, quando a lei impõe a possibilidade de descontar ou cobrar o tributo de outrem.

Além disso, preocupou-se de distinguir os devedores eventuais dos contumazes, de modo que o contumaz foi identificado como aquele contribuinte que age com o intuito de realizar a apropriação dos valores devidos, de titularidade do Erário, tendo a consciência da existência dos débitos e não realiza os pagamento intencionalmente, sendo a inadimplência o seu *modus operandi*.

Ademias, ressaltou-se que o devedor contumaz, agindo com o elemento subjetivo do dolo de apropriação, se mantém nesta situação por períodos prolongados sem tentativas de regularização perante o fisco, assim como cria obstáculos à fiscalização, como o uso de “laranjas”, entre outros subterfúgios para afastar a fiscalização.

De modo que, para o direito penal, o que caracteriza o devedor contumaz é, em síntese, o *elemento subjetivo do dolo*, que somente pode ser apurado através da

instrução criminal, pelo juiz natural do caso, não sendo relevante, essencialmente, os critérios adotados pelo direito tributário para a sua identificação.

Para o direito concorrencial, verificou-se que o órgão responsável pela sua identificação é o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), que verifica se determinado agente econômico (contribuinte) realiza infrações à ordem econômica, conforme estabelece o art. 36, da Lei nº 12.529/2011.

Constatou-se assim, que o CADE não adota qualquer posição para a identificação do devedor contumaz, apesar de sua capacidade de análise, conforme relata o Conselheiro Ravagnani, no IA nº 08700.002532/2018-33, pois prevalece na jurisprudência do CADE a interpretação de ser necessária a prévia identificação se o contribuinte é agente econômico relevante para o mercado em que atua, sendo que o fato dele ser inadimplente contumaz somente pode vir a ser relevante em decorrência de sua relevância, sendo então analisado a possível violação a livre-concorrência.

## 5 O TIPO IDEAL E A UNIFORMIZAÇÃO DO CONCEITO.

“A premissa transcendental de qualquer *ciência da cultura* reside, *não* no fato de considerarmos *valiosa* uma “*cultura*” determinada ou qualquer, mas sim na circunstância de sermos *homens* de cultura, dotados da capacidade e da vontade de assumirmos uma *posição* consciente face ao mundo, e de lhe conferirmos um *sentido*. Qualquer que seja este sentido, influirá para que, no decurso da nossa vida, extraiamos dele nossas *avaliações* de determinados fenômenos da convivência humana e assumamos perante eles, considerados *significativos*, uma *posição* (positiva ou negativa). Qualquer que seja o conteúdo dessa tomada de *posição*, estes fenômenos possuem para nós uma *significação* cultural, que constitui a base única do seu interesse científico.”<sup>360</sup>

O presente capítulo realizará o confronto das conclusões preliminares expostas nos capítulos anteriores, especificamente sobre a análise das legislações que tratam do devedor contumaz do ICMS, para a perspectiva tributária, e das decisões que corroboram para o entendimento do devedor contumaz para o direito penal e concorrencial, para que, ao final, seja possível identificar o *tipo ideal do devedor contumaz*, no sistema jurídico brasileiro como um todo.

Posteriormente, será realizada a confrontação do *tipo ideal do devedor contumaz* identificado pelas análises aqui realizadas com o Projeto de Lei nº 1.646/2019, o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 164/2022 e o Projeto de Lei nº 15/2024, todos em trâmite no Congresso Nacional (CN), visando uma possível correlação entre os projetos e o tipo ideal do devedor contumaz já existente no sistema jurídico.

Ao final, será realiza a demonstração das possibilidades de uniformização conceitual, através da utilização dos programas jurídicos existentes no ordenamento, visando a identificação e a caracterização uniforme para todos os subsistemas do direito, como o tributário, o penal e o concorrencial.

### 5.1 O TIPO IDEAL DO DEVEDOR CONTUMAZ.

---

<sup>360</sup> WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003, p. 97

Como exposto anteriormente, adota como marco metodológico as teorizações sobre os sistemas sociais de Niklas Luhmann, especialmente para que seja possível definir quais são os elementos relevantes para o estudo do tipo ideal do devedor contumaz.

Nesta toada, foi realizada a identificação de dois tipos de comunicações sistêmicas, aqueles decorrente do processo legiferante, em que os Estados e o Distrito Federal publicaram leis em matéria tributária para a identificação do devedor contumaz, e aquelas decorrentes de manifestações do núcleo do sistema jurídico, o Poder Judiciário, *in caso*, o Supremo Tribunal Federal, que profere decisões que auxiliam na identificação e na interpretação das normas produzidas para o devedor contumaz.

Feita a análise para a identificação dos elementos comuns em ambas as comunicações sistêmicas, será aplicada a metodologia do tipo ideal, desenvolvida por Max Weber, conforme exposto anteriormente, através do procedimento exposto por Trujillo, que tem, como fases procedimentais, a abstração simples, a revisão histórica, a análise dialética e a tendência social.

Sendo a abstração simples a identificação das normas que tratam do devedor contumaz para o ICMS dentro dos Entes Federados, a revisão histórica aquela descrição exposta nas normas e a análise sintéticas dos possíveis indicadores típicos. A análise dialética, por sua vez, resulta na seleção das características típicas, verificadas nos procedimentos anteriores, para enfim determinar os elementos típicos que demonstram a tendência social do ordenamento jurídico para o ser possível a elaboração do tipo ideal do devedor contumaz.

Neste estudo já foram realizadas as primeiras fases, como se pode verificar no capítulo 2 e 3. A fase procedimental da **abstração simples** ocorreu pela identificação, entre todos os programas jurídicos do sistema do direito para o ICMS, daquelas normas que tem como objetivo a caracterização e a identificação do devedor contumaz tributário, assim como foi realizada a seleção da jurisprudência que trata do devedor contumaz pela perspectiva do direito penal e concorrential. Após esta fase, realizou-se a fase da **revisão histórica**, em que foi realizada a descrição das normas e análise sintética unilateral dos elementos que compõem as prescrições normativas sobre o devedor contumaz. Por fim, foi realizada a fase da **análise dialética**, em que, nas Considerações Preliminares 01 e 02, apresentou-se a seleção decorrente das características típicas em cada um dos capítulos, sendo a seleção dos critérios típicos

para o direito tributário no segundo e a seleção dos critérios típicos para o direito penal e concorrencial.

Neste momento, portanto, será realizada a última fase, a da **tendência social**, que terá como objetivo a identificação do *tipo ideal do devedor contumaz* para o sistema jurídico tributário, levando em consideração os critérios identificados na fase anterior.

Como verificamos na fase dialética, o ordenamento jurídico adota dois critérios distintos para a identificação do tipo ideal do devedor contumaz, sendo um **critério objetivo** e outro **subjetivo**.

O **critério objetivo** foi exposto nas Considerações Preliminares 01, do Capítulo 2, em que foi realizada a análise das normas tributárias para o devedor contumaz do ICMS. Verificou-se naquela ocasião que as normas publicadas pelos Estados e pelo Distrito Federal adotam dois critérios para a identificação daqueles contribuintes como devedores contumazes, sendo eles o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado*.

O *critério de periódica inadimplência* representa o ato de não recolher o tributo devido pelo contribuinte de maneira periódica, contudo, este critério não é unificado para todos os entes federados, sendo que cada um adota uma periodicidade distinta para a sua classificação, variando de 3 (três), 4 (quatro), 5 (cinco), 6 (seis) ou 8 (oito) meses consecutivos ou não, dentro de um período de 12 (doze) ou 18 (dezoito) meses, ou independentemente deles.

Já o *critério do quantum debeatur acumulado* representa o valor total devido pelo contribuinte ao Ente Federado que instituiu a norma jurídica, este valor é mensurado através da quantia inscrita em dívida ativa. Para este critério, há dois subcritérios, o do valor absoluto, que delimita o valor mínimo que o contribuinte precisa dever ao ente para que seja considerado dever contumaz e o relativo, que estipula o valor relativamente ao valor do patrimônio líquido ou ao faturamento dos últimos 12 (doze) meses do contribuinte.

O **critério subjetivo**, por sua vez, foi exposto nas Considerações Preliminares 02, do Capítulo 3, através da interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RHC nº 163.334/SC, que estabeleceu a tese que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do

adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".

Neste capítulo, verificou-se que o contribuinte/responsável tributário que age com o intuito de não recolher o tributo por ele devido ou pelo qual é responsável e tem consciência da existência dos débitos, não realizando os recolhimentos intencionalmente, de modo que esta prática seja o seu *modus operandi*, é caracterizado como devedor contumaz.

Além disso, verificou-se que este contribuinte, para ser devedor contumaz, tem algumas características, como a constante manutenção de sua irregularidade perante o Fisco por períodos prolongados, sem tentativas de regularização, assim como cria obstáculos à fiscalização, como o uso de "laranjas", entre outros subterfúgios, diferenciando este do devedor eventual, que busca agir de maneira a sempre está regular perante o Fisco, seja ele Federal, Estadual, Distrital ou Municipal.

Dessa forma, foi identificado que, para fins penais, para a identificação do devedor contumaz é necessário que ao contribuinte/responsável tributário seja imputado o *elemento subjetivo do dolo*.

Além disso, nas Considerações Preliminares 02, verificou-se que, apesar da existência de diversos processos no Conselho Administrativo de Defesa Econômica instaurados através de representações protocoladas, ainda não há posição unânime e relevante, prevalecendo o entendimento de que o devedor contumaz, como agente econômico, somente pode ser imputado pela realização de crimes contra a ordem econômica, caso seja um agente relevante no mercado, passível da realização de preços predatórios, inexistindo para ele qualquer definição específica no âmbito do direito concorrencial.

Ressalta-se ainda, que, em decorrência da tese fixada pelo STF no RHC nº 163.334/SC, que caso o contribuinte, já identificado como devedor contumaz, realize a inadimplência tributária com fins de lesar a concorrência, através de preços predatório, por exemplo, então este também estaria sujeito as penalidades previstas pelos crimes contra a ordem econômica, devido a realização das infrações previstas no art. 36, I, II e IV, e § 3º, III, IV e XV, da Lei nº 12.529/2011.

Dito isso, para a identificação do tipo ideal do devedor contumaz, utilizando a categoria metodológica da **tendência social**, verifica-se que através dos ramos do direito que impactam o instituto do devedor contumaz, seja ele tributário, penal ou

concorrencial, o tipo ideal se amolda no fato que o devedor contumaz é aquele que tem em sua natureza típica **o critério objetivo e o critério subjetivo**.

Resultando, nesse sentido, que o tipo ideal do devedor contumaz somente é identificado no sistema social caso seja possível verificar a existência do *critério de periódica inadimplência* ou do *critério do quantum debeatur acumulado* e o *elemento subjetivo do dolo* para as ações do contribuinte.

## 5.2 ANÁLISE COMPARATIVA DO TIPO IDEAL COM O PROJETO DE LEI Nº 1.646/19, O PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 164/2022 E O PROJETO DE LEI Nº 15/2024.

Diversas são as tentativas de proteger a ordem tributária e econômica dos contribuintes classificados como devedores contumazes, entre eles pode-se citar os projetos de lei que estão em tramitação no Congresso, como o Projeto de Lei nº 1.646/2019<sup>361</sup>, o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 164/2022<sup>362</sup> e o Projeto de Lei nº 15/2024<sup>363</sup>.

Neste tópico será realizada a comparação entre o tipo ideal do devedor contumaz identificado com aquelas características expostas nos projetos, passíveis de ingressar no ordenamento jurídico.

O Projeto de Lei nº 1.646/2019, apresentado pelo Poder Executivo, em 20/03/2019, visa estabelecer medidas para o combate ao devedor contumaz e para o fortalecimento da cobrança da dívida ativa. Atualmente, aguarda-se a criação Comissão de Desenvolvimento Econômico, pela Presidência da Câmara dos

---

<sup>361</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1.646/19. 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. Apresentada em 20 de mar. De 2019, pelo Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>362</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 164/2022. Regula o art. 146-A da Constituição Federal e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Apresentada em 22 de dezembro de 2022 pelo Senador Jean Paul Prates (PT/RN). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155601>. Acesso em: 13 fev. 2024.

<sup>363</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei nº 15/2024. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Apresentado em 02 de fevereiro de 2024, pelo Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2416861>. Acesso em: 10 mar. 2024.

Deputados, para que o PL seja distribuído e analisado, através do regime prioritário, conforme art. 151, II, “a”, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD)<sup>364</sup>.

Com o objetivo de caracterizar o devedor contumaz, o PL de 2019 estabelece no art. 1º, parágrafo único, e no art. 2º, § 1º, as hipóteses que o contribuinte pode ser caracterizado como devedor contumaz, vejamos:

Art. 1º Esta Lei estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa.

Parágrafo único. Considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.

Art. 2º Os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao devedor contumaz, quando houver:

(...) § 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 igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano.

O PL de 2019, por opção adotada pelo Poder Executivo, estabelece que é devedor contumaz “o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos”, sendo substancial e reiterada a dívida ativa em nome do contribuinte superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a 12 (doze) meses, representando, assim o critério objetivo para a identificação, através do *critério do quantum debeatur acumulado*, contudo, não há qualquer menção ao critério subjetivo, utilizado para a identificação do devedor contumaz, nem o da periódica inadimplência.

Assim, este PL, sob o *prima* do tipo ideal do devedor contumaz, utiliza critérios que não condizem com o ordenamento jurídico como um todo, pois pretendem, efetivamente, caracterizar o devedor contumaz através somente de um dos critérios utilizados para o ordenamento como um todo para o identificar.

O Projeto de Lei Complementar do Senado nº 164/2022, apresentado pelo Senador Jean-Paul Prates (PT/RN), em 22/12/2022, visa regular o art. 146-A, da CF, e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência e, atualmente, aguarda a realização de audiência pública, sendo ainda relevante a indicação que houve a

---

<sup>364</sup> Art. 151. Quanto à natureza de sua tramitação podem ser: (...) II - de tramitação com prioridade: a) os projetos de iniciativa do Poder Executivo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, da Mesa, de Comissão Permanente ou Especial, do Senado Federal ou dos cidadãos;

apresentação de emenda, pelo Senador Ciro Nogueira (PP/PI), em 06/12/2023, que pretende realizar modificação sobre os termos do devedor contumaz, mas ainda sem deliberação.

Dito isso, o PL de 2022, em seu texto original, estabelece no art. 6º as hipóteses que o contribuinte pode ser caracterizado como devedor contumaz, vejamos:

Art. 6º Lei específica poderá prever o cancelamento da inscrição do sujeito passivo no cadastro de contribuintes do respectivo ente tributante e vedar a fruição de quaisquer benefícios fiscais, quando se tratar de devedor contumaz, caracterizado na hipótese de inadimplência reiterada, substancial e injustificada de tributo, cumulada com qualquer uma das seguintes situações:

I – indícios de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiras empresas;

II – indícios de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

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;

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, inclusive por parte de pessoa jurídica da qual seja sócia, acionista ou administradora, ostensiva ou oculta;

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

VI – utilização como insumo, comercialização ou estocagem de mercadoria objeto de contrabando ou descaminho.

§1º. Considera-se inadimplência reiterada, substancial e injustificada, cumulativamente:

I – a falta de recolhimento integral de tributo em, pelo menos, quatro períodos de apuração consecutivos, ou em seis períodos de apuração alternados, no prazo de doze meses;

II – a existência de débitos tributários inscritos em dívida ativa ou declarados e não adimplidos:

a) em montante fixado em lei do respectivo ente tributante, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), atualizáveis anualmente, a partir do primeiro dia do ano seguinte à publicação desta lei complementar, pelo índice utilizado para a cobrança de créditos tributários da União, excluídos os valores relacionados a penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias; e

b) que correspondam a mais de 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo, assim entendido o valor dos bens e direitos informado pela pessoa física na última declaração de rendimentos, e o valor total do ativo constante do último balanço patrimonial registrado na contabilidade da pessoa jurídica ou em declaração de bens por ela prestada ao Fisco Federal;

III – a ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de garantia idônea passível de execução pela Fazenda Pública, ou de fundamento jurídico relevante para afastar a respectiva cobrança, assim entendido aquele que já tenha sido acolhido por tribunal administrativo ou judicial e sobre o qual não haja orientação firmada em sentido contrário ao pretendido pelo sujeito passivo, em súmula, decisão vinculante ou acórdão de julgamento de recursos repetitivos do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

§2o. Na hipótese deste artigo, respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas físicas ou jurídicas que atuem dolosamente, em conluio ou por intermédio do devedor contumaz, incluindo os seus sócios, acionistas e administradores, ostensivos ou ocultos.

§3o. A aplicação das medidas previstas no caput e no §2o deste artigo deverá ser motivada, com indicação precisa dos elementos de fato ou indiciários que demonstram a presença dos requisitos neles previstos, e precedida do devido processo legal, na forma da lei, observadas, no mínimo, as condicionantes do art. 4º, VII, "a".

Este PL, através do art. 6º, caracteriza o devedor contumaz sob a hipótese de inadimplência reiterada, substancial e injustificada de tributo, nos mesmos termos do PL de 2019, mais além, também utiliza, para a caracterização do devedor contumaz, todos os subcritérios do critério objetivo, como o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado*, de valor absoluto e relativo, contudo, diferentemente do PL de 2019, o art. 6º estabelece a necessidade de que sejam identificadas, cumulativamente com o critério objetivo, outras situações específicas.

Essas situações estão previstas nos incisos I a VI e estabelecem, através de um critério subjetivo, hipóteses de condutas que possam vir a lesar a concorrência ou o erário, contudo, não há uma determinação clara e objetiva de como deve ser realizada a identificação destas condutas. Pois, conforme definido no RHC nº 163.334/SC, as condutas somente podem ser identificadas através de instrução criminal, ao passo que esta norma outorga competência para a administração pública para que a identifique, demonstrando-se esta a primeira ilegalidade identificada.

A segunda ilegalidade, por sua vez, é a presunção pela via legal de que o contribuinte realizou determinada conduta, pois, para que seja possível a presunção no direito, no sentido de presunções absoluta, como exposto no PL, é preciso presumir que o contribuinte realizou tal conduta, sem necessariamente haver sido comprovada, já que "na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é"<sup>365</sup>, de modo que na "ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso"<sup>366</sup>, sendo este um abuso aos direitos do contribuinte, que pode, caso o PL seja aprovado, sofrer penalidades que não condizem com os ditames constitucionais.

---

<sup>365</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161.

<sup>366</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007, p. 539.

Por fim, o Projeto de Lei nº 15/2024, apresentado pelo Poder Executivo, em 02/02/2024, visa instituir programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais e, atualmente, encontra-se na Comissão de Desenvolvimento Econômico, tramitando sob o regime de urgência, nos termos do art. 155, do RICD<sup>367</sup>. Ainda, relevante mencionar que, conforme o “Parecer de plenário pelas Comissões de Desenvolvimento Econômico, Finanças e Tributação, e de Constituição e Justiça e de Cidadania ao Projeto de Lei nº 15, de 2024”, o tema do devedor contumaz foi retirado do PL de 2024, pois

Após cuidadosa análise do Projeto de Lei nº 15/2024 e das alterações propostas pela Emenda Substitutiva, a Comissão de Finanças e Tributação reconhece a relevância da matéria em discussão para o desenvolvimento econômico do país. No entanto, diante da complexidade e sensibilidade do tema relacionado ao devedor contumaz, optamos por retirá-lo da proposta neste momento, a fim de evitar que sua inclusão cause entraves ou controvérsias que possam comprometer o avanço do restante da matéria, que é de suma importância.<sup>368</sup>

Contudo, apesar da sua exclusão do PL de 2024, os termos indicados no art. 30, do texto original, é relevante pela expectativa criada através da interpretação que o Poder Executivo tem, atualmente, sobre a figura do devedor contumaz, sendo ele caracterizado nos seguintes termos:

Art. 30. Será considerado devedor contumaz, a ser incluído no CFDC, o sujeito passivo que incidir em quaisquer das seguintes hipóteses:  
I - possuir créditos tributários federais sem garantias idôneas, inscritos ou não em dívida ativa da União, em âmbito administrativo ou judicial, em montante acima de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e correspondente a mais de cem por cento do patrimônio conhecido, assim considerado o total do ativo informado no último balanço patrimonial registrado na contabilidade, constante da Escrituração Contábil Fiscal - ECF ou da Escrituração Contábil Digital - ECD;  
II - possuir créditos tributários federais inscritos em dívida ativa da União, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano; e  
III - for parte relacionada de pessoa jurídica baixada ou declarada inapta nos últimos cinco anos, com créditos tributários em situação irregular cujo

---

<sup>367</sup> Art. 155. Poderá ser incluída automaticamente na Ordem do Dia para discussão e votação imediata, ainda que iniciada a sessão em que for apresentada, proposição que verse sobre matéria de relevante e inadiável interesse nacional, a requerimento da maioria absoluta da composição da Câmara, ou de Líderes que representem esse número, aprovado pela maioria absoluta dos Deputados, sem a restrição contida no § 2º do artigo antecedente. Parágrafo único. A aprovação da urgência, nos termos deste artigo: I - impede a apresentação, na mesma sessão, de requerimento de retirada de pauta; II - impede a apresentação ou implica a prejudicialidade de requerimento de adiamento de discussão, se a matéria estiver instruída com todos os pareceres.

<sup>368</sup> Parecer de plenário pelas Comissões de Desenvolvimento Econômico, Finanças e Tributação, e de Constituição e Justiça e de Cidadania ao Projeto de Lei nº 15, de 2024, p. 10.

montante totalize valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), inscritos ou não em dívida ativa da União.

Neste caso, o Poder Executivo pretendia estabelecer, através de três hipóteses, a característica do devedor contumaz, para fins tributários, sendo que todas elas podem ser identificadas conforme o critério objetivo, através do *critério do quantum debeatur acumulado*. O primeiro estabelece o *quantum debeatur acumulado*, pelo subcritério do valor relativo, ao passo que a quantia de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) inscrita em dívida ativa deve ser superior a 100% (cem por cento) do patrimônio do contribuinte, já o segundo, utiliza a mesma quantia, mas através do subcritério do valor absoluto, indicando a necessidade de que o contribuinte esteja em situação irregular pelo período de 12 (doze) meses. Além disso, estabelece um critério próprio, na terceira hipótese, ao determinar que se o contribuinte “for parte relacionada de pessoa jurídica baixada ou declarada inapta nos últimos cinco anos”, com dívidas inscritas em dívida ativa superiores ao valor de referência.

Dessa forma, é possível identificar que, apesar da tentativa da União em realizar a caracterização do devedor contumaz, ainda faz uso daquele critério básico, instituído pelo ordenamento do Estado do Rio Grande do Sul, mais especificamente, o *critério do quantum debeatur acumulado*, sem levar em consideração as inovações interpretativas existentes no ordenamento, a partir do RHC nº 163.334/SC.

Portanto, através da análise comparativa realizada, é possível auferir que o *tipo ideal do devedor contumaz* identificado no presente trabalho, ao ser confrontado com as propostas legislativas em trâmite no Congresso Nacional, ainda não contemplam todas as necessidades para completa identificação do devedor contumaz.

Assim, vê-se que os projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional, apesar de todas as características pertencentes ao devedor contumaz, identificadas pelo tipo ideal, permanecem voltadas para a utilização de critérios inadequados para o ordenamento jurídico integralmente, em especial para o campo tributário, penal e concorrencial. Dito isso, pretende-se adiante oferecer uma alternativa, pelo menos pela perspectiva formal, de como poderia ser solucionada esta lacuna normativa.

### 5.3 O SISTEMA JURÍDICO COMO UNIDADE: A UNIFORMIZAÇÃO DO CONCEITO PELO VIÉS PENAL, TRIBUTÁRIO E CONCORRENCIAL

O sistema jurídico, como unidade comunicacional voltada a redução da hipercomplexidade do sistema social, estruturado a partir do seu código binário, que estabelece os pressupostos de legalidade para o ordenamento<sup>369</sup>, tem como objetivo a estabilização da expectativa normativa, contudo, tal estabilização somente pode ocorrer a ocorrer pela unidade e pela segurança jurídica<sup>370</sup>, no sentido de que é “representada pela necessidade do ordenamento jurídico oferecer previsibilidade para nortear a conduta do cidadão, cuja liberdade de ação está relacionada com a capacidade de mensurar os efeitos jurídicos dos seus atos”<sup>371</sup>, reforçando a confiança dos indivíduos sujeitos ao sistema<sup>372</sup>.

Para que esta confiança exista<sup>373</sup>, é necessário que o sistema se apresente para a sociedade como uma unidade operacionalmente fechada, a fim de evitar a contradição entre os seus programas condicionais e, caso ocorra, o Poder Judiciário, como núcleo do sistema, tem a competência de realizar a reorientação dos programas para que seja possível a estabilização das expectativas normativas.

Porém, como visto neste trabalho, alguns programas acabam por interferir no ordenamento jurídico de outros, como é o caso do devedor contumaz, que acaba tendo interpretações distintas, se analisado pelo viés tributário, penal ou concorrencial.

As características típicas do devedor contumaz, no caso o critério objetivo e o subjetivo de identificação, a depender da finalidade para a qual é necessária a sua identificação, podem acarretar consequências distintas.

A primeira delas se refere as consequências de ordem tributária, em que os Entes Federados aplicam sanções administrativas, como a necessidade de recolhimento antecipado dos tributos por eles devidos, como pode ser visto no art. 4º, do Decreto nº 48.494/2011, do Rio Grande do Sul<sup>374</sup>, a segunda, mais temerária, se

---

<sup>369</sup> AITH, Fernando. Reflexões sobre o Princípio da Legalidade na Ciência do Direito contemporâneo. In: *Revista de Direito Sanitário*, v. 5, n. 3, nov. 2004, p. 42.

<sup>370</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 30ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 121.

<sup>371</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 143.

<sup>372</sup> LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 44.

<sup>373</sup> Nesse sentido, “enquanto a segurança jurídica (Rechtssicherheit) é de caráter objetivo, a proteção à confiança (Vertrauensschutz) é subjetiva.” dos jurisdicionados. (SOUZA, Victor Roberto Corrêa de. O Princípio da Proteção da Confiança e o Novo Código de Processo Civil Brasileiro. In: *Revista de Processo*, v. 247, 2015, p. 197)

<sup>374</sup> Art. 4º - O contribuinte submetido ao REF ficará sujeito às seguintes medidas: I - perda dos sistemas especiais de pagamento do ICMS previstos no RICMS, Livro I, art. 50; II - pagamento na ocorrência do fato gerador, exceto nas saídas de estabelecimento varejista, do débito próprio e, quando for o caso, de responsabilidade por substituição tributária, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 46, I, "f"; III -

refere ao reconhecimento, pela perspectiva penal e concorrencial, através da instrução criminal, que o contribuinte é devedor contumaz, ou seja, é contumaz por ter praticado a inadimplência com dolo, diferente do eventual, que o pratica sem o *elemento subjetivo do dolo*.

Ocorre que, como visto, a caracterização como devedor contumaz para o sistema jurídico geram consequências aos indivíduos, além de fomentarem insegurança jurídica, o que resulta em um sistema jurídico inseguro e inconfiável. Daí justifica-se a pretensão de indicar uma alternativa que solucione a desconfiança dos indivíduos sobre as regras jurídicas<sup>375</sup>, demonstrando um meio possível a ser seguido pelo legislador para reduzir contradições sistêmicas.

Dito isso, considerando as características típicas do *tipo ideal do devedor contumaz*, através do critério objetivo e do critério subjetivo, isto é, através do *critério de periódica inadimplência* ou do *critério do quantum debeatur acumulado* e do *critério do elemento subjetivo do dolo*, viabiliza-se uma forma de unificar o tipo ideal, através da delimitação conceitual do devedor contumaz para o direito tributário, penal e concorrencial.

Conforme art. 22, da CF<sup>376</sup>, compete privativamente à União legislar sobre o direito penal, além disso, por especificidade material, tem-se que determinadas matérias precisam de maior formalidade, através do seu quórum de aprovação no Congresso Nacional, pela abrangência e impacto a nível nacional.

Neste sentido, estabelece-se, conforme art. 146, III, da CF<sup>377</sup>, que a lei complementar, e somente ela, é capaz de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Paralelamente a isso, a lei complementar também pode instituir meios para prevenir desequilíbrios da concorrência, através de alternativas tributárias, conforme art. 146-A, da CF<sup>378</sup>.

---

Suspensão do diferimento do pagamento do imposto, conforme previsto no RICMS, Livro III, art. 1º, § 4º; IV - obrigatoriedade de pagamento centralizado em um único estabelecimento, conforme previsto no RICMS, Livro I, art. 40, § 3º, no caso de empresa com várias filiais; V - fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo; VI - exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras.

<sup>375</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules*: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 133.

<sup>376</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

<sup>377</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

<sup>378</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Com base nessa justificativa que se fundamenta a alternativa proposta neste trabalho. A interrelação do direito tributário, do direito penal e do direito concorrencial, para a figura do devedor contumaz, deve ser repensada pela perspectiva de proteger o erário dos abusos dos contribuintes que, efetivamente, agem com dolo e com o objetivo de lesar a concorrência.

Para isso, é necessário que a União, por sua competência, adote medidas para proteção do erário pelo viés penal, atualizando as normas dos crimes contra o sistema tributário para aquelas condutas de extrema lesividade para a sociedade, ao reforçar a interpretação que foi dada pelo STF no RHC nº 163.334/SC, incluindo o elemento subjetivo de dolo para os crimes de conduta, previstos no art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, especialmente no inciso II, que trata da inadimplência do devedor contumaz.

Além disso, é necessário que a União inclua, nos crimes contra a ordem econômica, a figura do devedor contumaz que age com dolo de lesar a concorrência, pois, conforme determinado pelo STF no RHC nº 163.334/SC, se a inadimplência é o *modus operandi* do contribuinte, então ele é contumaz, de modo que a sua conduta pode lesar a concorrência diretamente, através de práticas abusivas, ou indiretamente, ferindo a neutralidade tributária.

Figurando, nesse sentido, soluções viáveis para reforçar a segurança jurídica do sistema do direito para o devedor contumaz pelo viés penal e, conseqüentemente, pela preservação da livre concorrência e do livre mercado, ao estabelecer normas igualitárias e de maior efetividade.

Por outro lado, pelo viés tributário, há diversas normas no ordenamento jurídico, conforme foi analisado no Capítulo 2, que caracterizam o devedor contumaz, cada um a sua maneira, tendo típico os critérios objetivos de periódica inadimplência e do *quantum debeatur* acumulado. Para que não haja qualquer má interpretação e, considerando a sua natureza reflexa para outros ordenamentos e possibilidades, verifica-se que alternativa para a insegurança jurídica existente é o estabelecimento de norma geral de matéria tributária, que cabe à lei complementar.

Ainda, é cabível, pelo mesmo instrumento normativo da lei complementar, o estabelecimento de medidas tributárias com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, seja por restrições administrativas, como a impossibilidade de firmar acordos com os Entes Federados a fim de garantir benefícios econômicos, o que, atualmente, gera insegurança, pela inexistência de normas tributárias diretas para tais

fins, existindo diversas normas sancionatórias com viés político para constranger o contribuinte e garantir que seja regularmente cumprido os programas normativos, apesar de diversas vezes o tribunal constitucional declarar que são inconstitucionais<sup>379</sup>.

Dito isso, tem-se que a “lei ordinária pode perfeitamente dispor sobre qualquer matéria não reservada à lei complementar”<sup>380</sup>. Por outro lado, a lei complementar pode, perfeitamente, legislar sobre qualquer matéria que lhe compete e que compete à lei ordinária, independentemente de existir hierarquia<sup>381</sup> ou não<sup>382</sup>, sendo relevante para a sua determinação se a matéria em si cabe a lei ordinária ou complementar, pois não “há violação do princípio da hierarquia das leis - *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar - cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares”<sup>383</sup>.

Portanto, visualizados os meios necessários para que seja realizada a unificação do conceito do devedor contumaz para o sistema do direito, vê-se a necessidade de lei complementar, pois, materialmente, a lei ordinária que poderia tratar do viés penal não poderia versar sobre normas gerais do direito tributária e muito menos para a instituição de medidas que reforçassem o cumprimento dos programas legais para garantir a livre concorrência, contudo, a lei complementar, dirigida para a promoção da segurança jurídica dos contribuintes<sup>384</sup> pode ter como matéria os critérios objetivos e subjetivos do tipo ideal do devedor contumaz, ao estabelecer a figura do dolo, alterando a Lei nº 8.137/1990, sobre crimes contra a ordem tributária (matéria de lei ordinária), a Lei nº 12.529/2011, sobre crimes contra a ordem econômica (matéria de lei ordinária), a inclusão do critério objetivo para a legislação tributária, em caráter de norma geral (matéria de lei complementar) e a inclusão de medidas tributárias para a segurança dos contribuintes perante o princípio da livre concorrência (matéria de lei complementar).

---

<sup>379</sup> Alguns exemplos: STF. RE nº 550.769. Relator Min. Joaquim Barbosa, P, j. 22-5-2013, DJE 66 de 03/04/2014. STF. RE nº 808.424. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. DJe-105 de 30/04/2020. STF. RE nº 1135124. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. DJe-019 de 01/02/2019. STF. RE nº 562.831. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. DJe-202 de 08/10/2015.

<sup>380</sup> ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 36.

<sup>381</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUC, 1975, p. 56.

<sup>382</sup> SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O processo legislativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 70; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves; e, MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 595

<sup>383</sup> STF. RE nº 419.629/DF. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. RDDT n. 132 de 2006, p. 220-221.

<sup>384</sup> TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. In: *Revista Pensamento Jurídico*. São Paulo, v. 13, nº 2, jul./dez. 2019, p.05

Assim, tem-se, como alternativa para a insegurança jurídica para o instituto do devedor contumaz tributário, a promulgação de lei complementar com o objetivo de delimitar, a partir do *critério de periódica inadimplência, do quantum debeatur acumulado* e do *elemento subjetivo do dolo*, os critérios mínimos e máximos possíveis de utilização pelos Entes Federados, respeitando o princípio federativo, a igualdade, isonomia e a livre concorrência.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Para a identificação do tipo ideal do devedor contumaz para o direito brasileiro, realizou-se seleções necessárias para a delimitação do objeto. A primeira delimitação decorre da identificação do sistema jurídico, esta realizada a partir da teoria dos sistemas sociais desenvolvida por Niklas Luhmann. A segunda, decorre do método utilizado para identificar o tipo ideal, através do método do tipo ideal de Max Weber, mais especificamente, utilizou-se os procedimentos de identificação para desenvolver a tipologia do devedor contumaz proposto por Puerta Trujillo.

Posteriormente, foi realizada a seleção das normas jurídicas que tratam do devedor contumaz, no âmbito do direito tributário, sendo elas aquelas que tratam do ICMS. Dentre as normas existentes, verificou-se a existência de 18 (dezoito) normas no ordenamento brasileiro que visam, a sua maneira, caracterizar e identificar o devedor contumaz entre os contribuintes. E, posteriormente, foi realizada a análise destas normas, divididas por regiões, com o objetivo de verificar os elementos típicos comuns em todo as normas.

Identificou-se, com esta análise, a existência de dois critérios distintos e complementares, sob a perspectiva objetiva. O primeiro é o *critério de periódica inadimplência*, que estabelece que a inadimplência reiterada/periódica é um elemento típico do devedor contumaz. Já o segundo, é o *critério do quantum debeatur acumulado* que estabelece parâmetros quantitativos para a identificação do devedor contumaz, este critério acaba adotando dois subcritérios típicos, o *subcritério do quantum debeatur acumulado relativo*, que estabelece o valor inscrito em dívida ativa em nome do contribuinte em relação ao patrimônio ou ao seu faturamento, em determinado período, e o *subcritério do quantum debeatur acumulado absoluto*, que estabelece um valor mínimo necessário que o contribuinte deve devedor ao erário para que seja considerado um devedor contumaz.

Ainda, verificou-se que as distinções apontadas pelas normas jurídicas, em especial aquelas tributárias, representam graves afrontas aos critérios de unidade e segurança que o sistema jurídico defende.

E que, dentre as normas analisadas, não há um critério comum adotado pelos Entes Federados para a delimitação do critério da periódica inadimplência, em especial a de meses alternados, ao passo que Estado da Bahia estabelece 3 (três)

meses e o Estado de Pernambuco estabelece 6 (seis) meses, sendo ambos da Região Nordeste:



Esta distinção representa, portanto, falhas sistêmicas que o ordenamento jurídico demonstra, ao se analisar o sistema do direito como um todo. Estas lacunas do ordenamento causam, por sua vez, insegurança jurídica, ferindo a isonomia e a igualdade entre contribuintes que possam estar nas mesmas condições de crise severa, já que sob este critério, o contribuinte sediado no Estado de Alagoas sofrerá as consequências do seu enquadramento como devedor contumaz antes do contribuinte sediado no Estado da Paraíba.

Por sua vez, identificou-se as diferenças existentes no critério *quantum debeat* acumulado, em especial o objetivo. E que, dentre todas as normas analisadas, somente 13 (treze) delas estabelecem um critério quantitativo de mensuração, sendo o maior o Estado de Santa Catarina, que estabelece a quantia de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões), e o menor o Estado de Goiás, que estabelece a quantia de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Visualmente, é possível identificar as distorções existentes no sistema, excluindo-se o Estado de Santa Catarina, demonstrando assim o grau de variabilidade dos valores adotados por cada ente:



Verifica-se, portanto, que dentro do sistema jurídico tributário brasileiro, determinado contribuinte é considerado devedor contumaz no Estado do Maranhão, ao dever R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), ao passo que se este contribuinte estiver no Estado do Rio Grande do Sul, não será assim caracterizado.

Estas distinções apontadas representam duas das diversas inseguranças jurídicas que o sistema jurídico tributário causa aos contribuintes. Ao passo que não há critérios claros de instituição de seus valores, seja ele regional – como pode ser verificado na Região Nordeste, onde o critério *quantum debeatúr* acumulado objetivo para o Estado do Rio Grande do Norte é inferior ao do Estado de Pernambuco -, seja por critério de financeiro, ao passo que o valor objetivo para o Estado de Minas Gerais é R\$ 222.307,00 (dois mil duzentos e vinte dois e trezentos e sete reais) maior que o do Estado de São Paulo, que registrou um Produto Interno Bruto (PIB) 3,17 vezes superior, conforme dados do IBGE de 2023<sup>385</sup>.

Esta adoção de critérios distintos fere normas jurídicas fundamentais, como igualdade e isonomia, representando graves lacunas e danos aos contribuintes sujeitos as normas tributárias.

<sup>385</sup> Produto Interno Bruto – PIB, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 10 jun. 2024.

Na sequência, foi realizada a análise do devedor contumaz pelo viés penal e concorrencial. Para que fosse possível identificar o devedor contumaz para esses ramos do direito, partiu-se da Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária. Para esta análise, fez-se uso da recente interpretação proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, que fixou a tese que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Iniciou-se diferenciando os crimes de resultado e os crimes de conduta, para que então fosse possível identificar a conduta que trata da inadimplência tributária, introduzindo os termos jurídicos relevantes para a sua identificação do injusto penal tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Realizou-se, posteriormente, a análise dos termos que constam no injusto penal e as correlações com o direito tributário, sendo feita a análise posterior dos votos proferidos no RHC nº 163.334/SC para que o devedor contumaz fosse identificado. Neste momento, verificou-se que o devedor contumaz, para seara penal, somente é assim caracterizado caso a inadimplência contumaz seja o *modus operandi* do contribuinte, podendo essa conduta ser voltada para o enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

Nesta análise, constatou-se que outra característica típica do devedor contumaz é o *elemento subjetivo do dolo*, que confere a conduta do contribuinte o caráter de reprovabilidade necessário para que o direito penal, como *ultima ratio*, possa incidir.

Posteriormente, buscou-se verificar se há, para o direito concorrencial, características próprias para o devedor contumaz que adota conduta com o objetivo de lesar a concorrência.

Neste caso, verificou-se que, para que seja possível a aplicação de penalidades, conforme prevê a Lei nº 12.529/2011, é necessário que a conduta do contribuinte seja caracterizada como uma infração a ordem econômica. Identificou-se nesta análise que não há qualquer característica própria para o direito concorrencial que possa influenciar no tipo ideal do devedor contumaz.

Contudo, identificou-se que há infrações à concorrência que, caso sejam realizadas através da conduta do contribuinte, como aquelas previstas no art. 36, I, II

e IV, e §3º, III, IV e XV, da Lei nº 12.529/2011, pode ele ser penalizado por danos à concorrência. Reforçou-se esse entendimento através da interpretação extraída do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, do STF, pois, caso seja comprovada pela instrução criminal que a conduta dolosa de inadimplemento seja voltada para lesar a concorrência, então incide a norma que visa proteger a ordem econômica.

Após estas análises, aplicou-se o método weberiano, através do procedimento proposto inicialmente, para identificar que há, para o tipo ideal do devedor contumaz, dois critérios típicos comuns: o critério objetivo e o critério subjetivo.

O **critério objetivo**, se refere aqueles identificados nas normas jurídicas tributárias, quais sejam, o *critério de periódica inadimplência* e o *critério do quantum debeatur acumulado relativo e absoluto*. Já o **critério subjetivo**, se refere ao *elemento subjetivo do dolo*, que imputa ao contribuinte, após a identificação pela instrução criminal, que a inadimplência é o seu *modus operandi*, não havendo interesse por ele de regularizar sua situação com o fisco.

Posteriormente, foi realizada as comparações entre o tipo ideal e os projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional, que visam caracterizar o devedor contumaz, sendo eles o Projeto de Lei nº 1.646/2019, o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 164/2022 e o Projeto de Lei nº 15/2024.

Identificou-se, ao final, que apesar das tentativas propostas nos referidos projetos de lei, nenhuma delas abrange, em sua totalidade, todas as características típicas do devedor contumaz, prevalecendo o critério objetivo sobre o subjetivo.

Por fim, foi formulada a proposta deste trabalho: é necessário que exista norma jurídica que compreenda o critério objetivo e o subjetivo, tanto para o direito tributário, quanto para o direito penal e o concorrencial.

Demonstrou-se que a Constituição estabelece as competências privativas à União para a promulgação de normas sobre o direito penal, conforme art. 22, ao passo que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, conforme art. 146, e que ela também pode instituir meios para prevenir desequilíbrios da concorrência, por meios tributários, conforme art. 146-A.

Desta forma, foi proposta a alternativa que pudesse solucionar a utilização de termos inadequados e discrepantes para o ordenamento jurídico em se tratando de devedor contumaz.

A proposta visa respeitar os critérios formais para a sua promulgação e defesa, ao passo que garante que o sistema tributário brasileiro verse sobre todos os elementos existentes no ordenamento, respeitando o critério objetivo e subjetivo, sendo a solução mais adequada a escolha pela via legislativa da lei complementar.

A lei complementar não estaria limitada materialmente, em se tratando de matéria de normas gerais de direito tributário, como estipula o art. 146, III, da Constituição, assim como poderia tratar de soluções na esfera concorrencial, pelo mandamento do art. 146-A, da Constituição. Ademais, em se tratando de matéria penal, não haveria restrições para que a lei complementar versasse sobre temas que regulam o direito penal, visto que a especificidade da lei complementar comporta aquelas formalidades necessárias para lei ordinária.

Portanto, a proposta formulada se mostra como uma possível solução para que seja a uniformização das hipóteses de identificação do devedor contumaz, respeitando o seu tipo ideal, e contemplando o direito tributário, penal e concorrencial.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE. Lei nº 3.874/2021. Dispõe sobre o devedor contumaz do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e estabelece medidas de fortalecimento da cobrança de créditos tributários nas condições que indica. Publicada no *Diário Oficial Estadual nº 13.189*, de 21 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://sefaz.ac.gov.br/2021/?p=16810>. Acesso em: 13 fev. 2024.

AITH, Fernando. Reflexões sobre o Princípio da Legalidade na Ciência do Direito contemporâneo. In: *Revista de Direito Sanitário*, v. 5, n. 3, nov. 2004.

ALAGOAS. Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Lei nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe Sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D>. Acesso em: 10 mar. 2024.

ALAGOAS. Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Lei nº 7.747, de 9 de outubro de 2015. Altera a Lei Estadual nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, relativamente à instituição de Regime Especial de Controle de Fiscalização, especialmente no caso de devedor contumaz. *Diário Oficial Estadual de 13 de outubro 2015*. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?access=1&key=2C2xN4DH1Ys%3D>. Acesso em: 13 fev. 2024.

ALBERT, Gert. A dimensão casual-explicativa dos tipos ideais: a contribuição metodológica de Max Weber para a sociologia contemporânea. In: *Política & Sociedade*, Florianópolis, v. 19, n. 45, mai./ago. 2020.

AMORIM, Aluizio Batista de. *Elementos de sociologia do direito em Max Weber*. Florianópolis: Insular, 2001.

ARAÚJO, Odair José Torres de. Considerações sobre os tipos ideais de política e de ciência no pensamento weberiano. In: *Revista Teoria & Pesquisa*, v. 28, n. 3, 2019.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971.

ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: RT, 1964.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAHIA. Assembleia Legislativa do Estado da Bahia. Lei nº 13.199, de 28 de novembro 2014. Altera as Leis nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991, nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, nº 12.617, de 28 de dezembro de 2012, e nº 12.620, de 28 de dezembro de 2012. *Diário Oficial de 29 de novembro de 2014*. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-13199-de-28-de-novembro-de-2014>. Acesso em: 13 fev. 2024.

BAHIA. Assembleia Legislativa do Estado da Bahia. Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. *Publicada no Diário Oficial de 05 de dezembro de 1996*. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-7014-de-04-de-dezembro-de-1996>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BARRENI, Smith Robert. *Direito tributário e modulação: a segurança jurídica no contexto da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. Orientador: Roque Antonio Carrazza. São Paulo, 2022.

BARROS, Marco Antonio Loschiavo Leme de. Precedentes segundo a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann: elementos para reconsiderar a crítica do distanciamento do common law e do civil law. In: *Revista Arquivo Jurídico da UFPI*, v. 2, n. 2, jul. a dez., 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. A Nova Redação do Princípio da Isonomia. In: BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECHO, Renato; SIMÕES, Bráulio; CATTAL PRETA, André. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do CADE. In: *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria Geral dos Sistemas. Fundamentos, desenvolvimento e aplicações*. Trad. de Francisco M. Guimarães. 3ª Ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 6ª Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. A salvaguarda da democracia constitucional. In: MAUÉS, Antônio G. Moreira (Org.). *Constituição e Democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUC, 1975.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1.646/19. 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. Apresentada em 20 de mar. De 2019, pelo Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 13 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 678, de 06 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d0678.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm). Acesso em: 10 abr. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. 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. (LEI KANDIR). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 11 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm). Acesso em: 30 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do

Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13874.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

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. *Diário Oficial de 28 de dezembro de 1990*, p. 25534. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 13 fev. 2024.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 164/2022. Regula o art. 146-A da Constituição Federal e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Apresentada em 22 de dezembro de 2022 pelo Senador Jean Paul Prates (PT/RN). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155601>. Acesso em: 13 fev. 2024.

BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2017.

CADE. Averiguação Preliminar nº 08012.002528/2001-85. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Averiguação Preliminar nº 08012.003648/2005-23. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Averiguação Preliminar nº 08012.004657/2006-12. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Averiguação Preliminar nº 08700.002374/1999-33. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Portaria CADE nº 70, de 12 de dezembro de 2002. Guia para análise econômica da prática de preços predatórios. *DOU nº 241*, de 13/12/2002, p. 138. Disponível em: [https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/Portaria70\\_2002.pdf](https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/normas-e-legislacao/portarias/Portaria70_2002.pdf). Acesso em: 10 abr. 2024.

CADE. Processo Administrativo nº 08012.000208/1999-79. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Processo Administrativo nº 08012.007104/2002-98. Disponível em: <https://jurisprudencia.cade.gov.br/pesquisa>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CADE. Processo nº 08700.002532/2018-33. Disponível em: <https://sei.cade.gov.br/sei//modulos/pesquisa>. Acesso em: 11 abr. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei nº 15/2024. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita

Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Apresentado em 02 de fevereiro de 2024, pelo Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2416861>. Acesso em: 10 mar. 2024.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. O devedor contumaz no direito tributário: premissas teóricas, conceito e regime. *Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo*, 205p, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019.

CARVALHO, Salo de. *Penas e medidas de segurança no direito penal brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

CARVALHO, Vinicius Marques de; MATTIUZZO, Marcela. Tributação e concorrência: uma análise da evasão fiscal como ilícito concorrencial. *Revista de Defesa da Concorrência*, v. 9, nº 2, dez. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.52896/rdc.v9i2.913>. Acesso em: 13 fev. 2024.

CASSONE, Vittorio. *Sistema tributário constitucional na Constituição de 1988*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas.

CEARÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Lei nº 17.354, de 16 de dezembro de 2020. Dispõe sobre o devedor contumaz do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), estabelece medidas de fortalecimento da cobrança de créditos tributários. *DOE de 17 de dez. de 2020*. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=66643233316133652d396262612d343137612d616565382d3433326131306331626662342d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 10 fev. 2024.

CEDES – Centro de Estudos de Direito Econômico e Social. *Concorrência e tributação*. São Paulo: Editora Cedes, 2019.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COHN, Gabriel, As diferenças finais: de Simmel a Luhmann. In: *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 13 nº 38, 1998.

CORRÊA DA SILVA, Mauricio; *et al.* Metodologia científica para as ciências sociais aplicadas: análises críticas sobre métodos e tipologias de pesquisas e destaque de contribuições de Marx, Weber e Durkheim. In: *Revista Científica Hermes*, n. 13, 2015.

COSTA JR., Paulo José da.; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e ilícitos fiscais*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, Jean Henrique. Max Weber e a objetividade do conhecimento nas ciências da cultura: um breve guia para o texto A 'Objetividade' do Conhecimento na Ciência Social e na Ciência Política (1904). In: *Revista Espaço Acadêmico*, n. 120, mai. 2011.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Herminio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DE GIORGI, Raffaele. *Ciência do direito e legitimação: crítica da epistemologia jurídica alemã de Kelsen a Luhmann*. Tra. Pedro Cantisano. Curitiba: Juruá, 2016.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: *Revista da Faculdade de Direito UFMG*, Belo Horizonte, nº 31, p. 213-260, 1987/88.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 30ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIB, Natália Brasil. *O desenvolvimento na constituição de 1988: definições e classificação normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 41.038, de 28 de julho de 2020. Altera os Decretos nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997; nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005; nº 29.501, de 10 de setembro de 2008; nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012; nº 35.202, de 27 de fevereiro de 2014; nº 37.892, de 27 de dezembro de 2016; e nº 38.650, de 27 de novembro de 2017. *Publicado no DODF nº 142, de 29/07/2020*. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=41038&txtAno=2020&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 26 fev. 2024.

DISTRITO FEDERAL. Lei Complementar nº 904, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a racionalização no ajuizamento de execuções fiscais, regula a inscrição e a

cobrança da dívida ativa do Distrito Federal e dá outras providências. Publicado no DODF nº 248, de 29/12/2015. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=>. Acesso em: 26 fev. 2024.

DO VALLE, Ulisses. A relação entre história e sociologia no horizonte da conceitualização e da explicação dos objetos históricos: reflexões sobre o pensamento de Max Weber. In: *História e Cultura*, Franca, v. 3, n. 3 (Especial), dez. 2014.

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Lei nº 9.907, de 11 de setembro de 2012. Introduz alterações nas Leis nºs 6.999, 7.000 e 7.001, de 27.12.2001. *Diário Oficial do Estado de 12 de setembro de 2012*. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/legislacao/norma.aspx?id=30394>. Acesso em: 13 fev. 2024.

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. *Diário de Imprensa Oficial de 28 de dezembro de 2001*. Disponível em: [https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI70002001.html#a67\\_B](https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI70002001.html#a67_B). Acesso em: 10 mar. 2024.

FERNANDES, Florestan. *Fundamentos Empíricos da Explicação Sociológica*. 2ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1967.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: RT, 1976.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves; e, MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2014 (livro digital).

FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*. Curitiba: UFPR, nº 28, ano, 28, 1994.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de Jose Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRANCO, Maria Sylvia de Carvalho. *Homens Livres na Ordem Escravocrata*. 4ª ed. São Paulo: Editora da UNESP, 1997.

FREIRE, André Luiz. Apontamentos sobre as funções estatais. *Revista de Direito Administrativo*, v. 248, p. 13–53, 2008.

FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e Criminalização do Devedor Contumaz: Imposto Declarado e não Pago. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 39, p. 255–270, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/450>. Acesso em: 13 fev. 2024.

FREUND, Julien. *Sociologia de Max Weber*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003.

GOIÁS. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicado no DOE de 29/12/1997. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 26 fev. 2024.

GOIÁS. Decreto nº 9.004, de 21 de julho de 2017. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE. Disponível em: [https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D\\_09004.htm](https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Decretos/D_09004.htm). Acesso em: 25 fev. 2024.

GOIÁS. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Publicado no DOE de 26/12/1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 26 fev. 2024.

GÓMEZ ENCINAS, Luis. El modelo de los tipos ideales para la representación del 'homo turisticus'. In: *Prisma Social*, n. 9, diciembre, 2012.

GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

IBGE. *Mapa Político da Região Centro-Oeste, 2017*. Disponível em: [https://geofp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/centro\\_oste\\_politico2200k\\_2017.pdf](https://geofp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/centro_oste_politico2200k_2017.pdf). Acesso em: 25 fev. 2024.

IBGE. *Mapa Político da Região Nordeste, 2017*. Disponível em: [https://geofp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/nordeste\\_politico2000k\\_2017.pdf](https://geofp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/nordeste_politico2000k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

IBGE. *Mapa Político da Região Norte, 2017*. Disponível em: [https://geofp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/norte\\_politico2700k\\_2017.pdf](https://geofp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/norte_politico2700k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

IBGE. *Mapa Político da Região Sudeste, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/sudeste\\_politico1600k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/sudeste_politico1600k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

IBGE. *Mapa Político da Região Sul, 2017*. Disponível em: [https://geoftp.ibge.gov.br/cartas\\_e\\_mapas/mapas\\_regionais/politico/2017/sul\\_politico1200k\\_2017.pdf](https://geoftp.ibge.gov.br/cartas_e_mapas/mapas_regionais/politico/2017/sul_politico1200k_2017.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

IBGE. *Planilha áreas das Regiões Brasileiras 2022*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=downloads>. Acesso em: 10 mar. 2024.

IPEA. *Ipeadata*. Disponível em: <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. Acesso em: 10 mar. 2024.

JASPERS, Karl. Método e visão do mundo em Weber. In: COHN, Gabriel (Org.). *Sociologia: para ler os clássicos*. Rio de Janeiro: Azougue, 2005.

KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. de Fernando Costa Mattos. 4.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

LANG DA SILVEIRA, Fernando. A teoria do conhecimento de Kant: o idealismo transcendental. In: *Cadernos Cat. Ens. Fís.*, nº 28 v. 19, mar. 2002.

LIMA, Márcio Fernandes; ROSSIGNOLI, Marisa. O devedor contumaz de ICMS sob a ótica da análise econômica do direito. *Revista Meritum*, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, p. 41-58, 2022.

LUDOLF, Marcelo. Controvérsias sobre o conceito de contumácia no crime de sonegação fiscal. *Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição*, v. 7, n. 2, p. 42 – 64, Jul/Dez. 2021.

LUHMANN, Niklas. A posição dos tribunais no sistema jurídico. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, n. 49, jul. 1990.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Universidad Iberoamericana, 1996.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. *Sociología política*. Madrid: Editorial Trotta, 2014.

LUHMANN, Niklas. *The differentiation of society*. New York: 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 11.184, de 10 de dezembro de 2019. Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, para, em especial, reduzir a alíquota do Gás Liquefeito Derivado de Petróleo (GLP) e do Gás Liquefeito Derivado de Gás Natural (GLGNn e GLGNi), nas operações em que especifica, isentar do Pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e da Taxa de Renovação do Licenciamento do Veículo os veículos rodoviários, com capacidade para até 7 (sete) passageiros, utilizados na categoria de táxi e os veículos automotores de duas rodas, com potência de até 200 cilindradas utilizados por mototaxistas, altera a Lei nº 7.765, de 23 de julho de 2002, dispõe sobre o Programa Moto Legal, altera a Lei nº 8.246, de 25 de maio de 2005, autoriza o Estado do Maranhão a alienar a integralidade das ações da Companhia Maranhense de Gás - GASMAR que sejam de sua titularidade, revoga a Lei nº 8.778, de 25 de abril de 2008, e dá outras providências. *DOE nº 236, de 11 de dez. de 2019*. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=15014>. Acesso em: 10 jan. 2024.

MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 11.387, de 21 de dezembro de 2020. Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. *DOE nº 236, de 21 de dez. de 2020*. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=16693>. Acesso em: 10 fev. 2024.

MARANHÃO. Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Lei nº 7.700, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. *DOE de 26 de dez. de 2002*. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=13942>. Acesso em: 10 jan. 2024.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies Tributárias. In: SANTI, Eurico M. Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

MATO GROSSO. Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. Regulamento do ICMS consolidado até o Decreto 706/2024 (pendente as alterações dadas: pelos incisos I, II, III, V e VI do artigo 1º do Decreto 140/2023 com efeitos a partir de 1º/04/2024, bem como o Decreto 258/2023 que produz efeitos a partir de 1º/03/2024, além do inciso II do Decreto nº 472/2023 que produzirá efeitos a partir de 1º/04/2024) e a Lei Complementar 631/2019. Publicado no DOE de 20/03/2014. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/livro.aspx?B=27>. Acesso em: 26 fev. 2024.

MATO GROSSO. Lei nº 11.081, de 14 de janeiro de 2020. Altera a Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, que consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; altera a Lei nº 10.814, de 28 de janeiro de 2019, que dispõe sobre a cerveja artesanal; institui o Programa de Apoio ao Comércio Exterior no Estado de Mato Grosso - COMEX/MT, e dá outras providências. Publicado no DOE -MT, em 15 jan. 2020. Disponível em:

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=388811#:~:text=Alterar%20a%20Lei%20n%C3%B0.098,2019%2C%20que%20disp%C3%B5e%20sobre%20a>. Acesso em: 26 fev. 2024.

MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. Trad. de Humberto Mariotti e Lia Diskin. São Paulo: Palas Athena, 2001.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José E. Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Lei nº 22.549, de 30 junho de 2017. Institui o Plano de Regularização de Créditos Tributários, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013 e nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, e dá outras providências. *Diário Oficial de 1º de julho de 2017*. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/2017/I22549\\_2017.html](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/I22549_2017.html). Acesso em: 13 fev. 2024.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. *MG de 30 de dezembro de 1975*. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/lei\\_6763\\_1975\\_seca.pdf](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975_seca.pdf). Acesso em: 10 mar. 2024.

MINAS GERAIS. Secretária de Estado de Fazenda. Resolução nº 5.748, de 27 de dezembro de 2023. Divulga o valor da Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais – Ufemg para o exercício de 2024. *DOMG de 28 de dezembro de 2023*. Disponível em: [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/resolucoes/2023/rr5748\\_2023.html](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2023/rr5748_2023.html). Acesso em: 20 jan. 2024.

MORETI, Daniel. O devedor contumaz e a livre concorrência. In: BARROS CARVALHO, Paulo; SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019.

MORETI, Daniel. *O devedor contumaz e a livre-concorrência*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/05/Artigo-Daniel-Moreti.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

NETO, Caio Mário da Silva Pereira. CASAGRANDE, Paulo Leonardo. *Direito concorrencial: doutrina, jurisprudência e legislação*. Coleção Direito Econômico, coordenação de Fernando Herren Aguillar. São Paulo: Saraiva, 2015 (livro digital).

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; SAMIOS, Eva Machado Barbosa (Org.). *Niklas Luhmann: a nova Teoria dos Sistemas*. Porto Alegre: Ed. UFRGS, 1997.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Editora WMF – Martins Fontes, 2013.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: RT, 1965.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo, SP: IBDT, 2019.

PARAÍBA. Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Lei nº 11.247, de 13 de dezembro de 2018. Altera as Leis nºs 6.000, de 23 de dezembro de 1994, 6.379, de 2 de dezembro de 1996, 8.445, de 28 de dezembro de 2007, 9.057, de 19 de março de 2010, 10.094, de 27 de setembro de 2013 e 11.007, de 06 de novembro de 2017, e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual de 14 de dezembro de 2018*. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/6835-lei-n-11-247-de-13-de-dezembro-de-2018>. Acesso em: 13 fev. 2024.

PARAÍBA. Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências. *DOE de 03 de dez. de 1996*. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/64-leis/icms/13798-lei-n-6-379-de-2-de-dezembro-de-1996-atualizada-em-06-09-2023#:~:text=Trata%20do%20Imposto%20sobre%20Operações,ICMS%2C%20e%20dá%20outras%20providências>. Acesso em: 10 fev. 2024.

PARANÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. Publicada no DOE nº 4885, de 14 nov. 1996. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2024.

PARANÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Lei nº 18.468, de 29 de abril de 2015. Criação do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, do Programa Incentivado de Parcelamento de Débitos – PPD e da Cessão de Direitos Creditórios, e adoção de outras providências. *Diário Oficial nº. 9442 de 30 de Abril de 2015*. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=140047&codTipoAto=&tipoVisualizacao=compilado>. Acesso em: 13 fev. 2024.

PERELMAN, Chaïm. *Ética e o Direito*. Trad. Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Lei nº 15.062, de 4 de setembro de 2013. Modifica a Lei nº 11.514, de 29 de dezembro de 1997, que dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, relativamente à imposição de sistema especial de controle, fiscalização e pagamento ao devedor

contumaz. *Diário Oficial Estadual de 5 de setembro de 2013*. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis\\_Tributarias/2013/Lei15062\\_2013.htm#:~:text=LEI%20N%2015.062%2C%20DE%204,e%20pagamento%20ao%20devedor%20contumaz](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2013/Lei15062_2013.htm#:~:text=LEI%20N%2015.062%2C%20DE%204,e%20pagamento%20ao%20devedor%20contumaz). Acesso em: 13 fev. 2024.

PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Lei nº 11.514, de 29 de dezembro de 1997. Dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, na área tributária, e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual de 30 de dezembro de 1997*. Disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis\\_Tributarias/1997/Lei11514\\_97.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1997/Lei11514_97.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIO GRANDE DO NORTE. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Lei nº 10.497, de 15 de março de 2019. Institui o Programa de Estímulo à Regularidade Tributária, denominado Contribuinte Exemplar, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. *DOE nº 14.374, de 16 de março de 2019*. Disponível em: <http://www.al.rn.leg.br/storage/legislacao/2021/hj79wkd4cfjo6xc1lt99s1v9dv5rjn.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Lei nº 13.711, de 06 de abril de 2011. Altera a Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. *Diário Oficial Estadual nº 067, de 07 de abril de 2011*, Porto Alegre, RS, 07 abr. 2011. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.711.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 48.494, de 31 de outubro de 2011. Regulamenta o art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização, e modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=191549%20%20&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 10 jan. 2024.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 56.465, de 27 de abril de 2022. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) e o Decreto nº 48.494, de 31 de outubro de 2011, que regulamenta o art. 2º da Lei nº 13.711, de 6 de abril de 2011, que define contribuinte devedor contumaz e trata do Regime Especial de Fiscalização. *Diário Oficial de 28 de abril de 2022*. Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=708936>. Acesso em: 10 fev. 2024.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROXIN, Claus. *Derecho Penal: parte general*. Tomo II Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. 2ª ed. Madrid: Editorial Civital, 1997.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O processo legislativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO, Fernando. Los tipos ideales en la práctica: significados, construcciones, aplicaciones. In: *Revista de Metodología de Ciencias Sociales*, nº 11, enero-junio, 2006.

SÁNCHEZ DE PUERTA TRUJILLO, Fernando. Los tipos ideales en la práctica: significados, construcciones, aplicaciones. In: *Revista de Metodología de Ciencias Sociales*, nº 11, enero-junio, 2006.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 17.427, de 28 de dezembro de 2017. Altera as Leis nºs 3.938, de 1966; 5.983, de 1981; 7.543, de 1988; 10.297, de 1996; 12.646, de 2003; 13.136, de 2004; 13.992, de 2007; e 15.856, de 2012; e estabelece outras providências. *Diário Oficial Estadual de 29 de dez. de 2017*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2017/lei\\_17\\_17427.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2017/lei_17_17427.htm). Acesso em: 13 fev. 2024.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. *Diário Oficial Estadual de 30 de dezembro de 1966*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei\\_66\\_3938\\_pas.htm#art\\_111\\_B](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3938_pas.htm#art_111_B). Acesso em: 10 mar. 2024.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Lei nº 17.878, de 27 de dezembro de 2019. Altera as Leis nºs 3.938, de 1966; 7.541, de 1988; 10.297, de 1996; 14.605, de 2008; 14.961, de 2009; e 17.762, de 2019; e estabelece outras providências. *Diário Oficial Estadual de 27 de dezembro de 2019*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei\\_19\\_17878.htm#art\\_001](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2019/lei_19_17878.htm#art_001). Acesso em: 10 mar. 2024.

SANTA CATARINA. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. *DOE de 28 de agosto de 2001*. Disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib\\_internet/html/regulamentos/icms/ricms\\_01\\_06.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/legtrib_internet/html/regulamentos/icms/ricms_01_06.htm). Acesso em: 10 mar. 2024.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 5ª ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. *Diário Oficial Estadual Impresso de 07 de abril de 2018, p. 1*. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 13 fev. 2024.

SCHMITT, Carl. *Legalidade e legitimidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SERGIPE. Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. Institui o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *DOE - SE em 26 dez 2002*. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Regulamento%20do%20ICMS-RICMS/Regulamento%20do%20ICMS%20vigente-2002.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2024.

SERGIPE. Decreto nº 30.825, de 21 de setembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. *DOE – SE em 22 set. 2017*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350445>. Acesso em: 10 fev. 2024.

SERGIPE. Decreto nº 40.445, de 20 de setembro de 2019. Altera Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. *DOE – SE em 23 set. 2019*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382611#:~:text=Altera%20Regulamento%20do%20ICMS%2C%20aprovado,conferidas%20nos%20termos%20do%20art>. Acesso em: 10 fev. 2024.

SOUZA, Victor Roberto Corrêa de. O Princípio da Proteção da Confiança e o Novo Código de Processo Civil Brasileiro. In: *Revista de Processo*, v. 247, 2015.

STF. ARE nº 999.425/SC. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 16/03/2017.

STF. HC nº 81.611-8/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.

STF. RE nº 1.135.124. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. DJe-019 de 01/02/2019.

STF. RE nº 138.284/CE. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. 1º/07/1992. *Diário da Justiça*, 28 ago. 1992, p. 13.456; *Revista trimestral de jurisprudência*, vol. 143 (1), p. 313.

STF. RE nº 419.629/DF. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. *RDDT* n. 132 de 2006, p. 220-221.

STF. RE nº 474.241 AgR, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, RDDT n. 134, 2006, p. 166-170.

STF. RE nº 562.831. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. DJe-202 de 08/10/2015.

STF. RE nº 574.706/PR, Relatora Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 17/03/2009. Data de Publicação: DJe-064 de 03/04/2009.

STF. RE nº 609.096/RS. Tribunal Pleno. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Dje de 06/07/2023.

STF. RE nº 630.495/SC. Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Data de Julgamento: 30/09/2010. Publicação: DJe-188, de 06/10/2010.

STF. RE nº 808.424. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. DJe-105 de 30/04/2020.

STF. RHC nº 163.334/SC. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Data de Publicação: 13/11/2020.

STJ. AREsp nº 1.241.527/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2019, DJe de 26/3/2019.

STJ. REsp nº 1.469.102/SP. Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Terceira Turma. DJe 15/03/2016, vol. 258 p. 571.

STJ. RMS nº 14.618/SE, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 13/8/2002, DJ 30/9/2002, p. 158.

STJ. RMS nº 18.844/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/12/2005, DJ 13/2/2006, p. 660.

STJ. RMS nº 30.798/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/2/2010, DJe 26/2/2010.

TAVARES, Juarez. *Fundamentos de teoria do delito*. 1ª ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. In: *Revista Pensamento Jurídico*. São Paulo, v. 13, nº 2, jul./dez. 2019.

TOMAZETTE, Marlon. A contribuição metodológica de Max Weber para a pesquisa em ciências sociais. In: *Revista Universitas Jus*, Brasília, vol. 17, jul./dez. 2008.

TRAGTENBERG, Maurício. Apresentação. In: *Coleção Os Economistas: Weber*. Trad. de Maurício Tragtenberg, Waltensir Dutra, Calógeras A. Pajuaba, M. Irene de Q. F. Szmrecsányi, Tamás J. M. K. Szmrecsányi. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1997.

VARGAS, José Cirilo de. *Do Tipo Penal*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direito Constitucional Tributário Comparado Latino-americano: uma Perspectiva Copernicana. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47.

VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras*. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VIEIRA, José Roberto. Princípio da Igualdade (item 1.3). In: Princípios Constitucionais e Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 54, 1990.

VIOLADA, Kelly Fortes. *Amplitude do controle judicial sobre as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Orientador: Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes. Curitiba, 2022.

WEBER, Max. A “objetividade” do conhecimento na ciência social e na ciência política. In: WEBER, Max. *Metodologia das Ciências Sociais*. Trad. Augustin Wernet. 4ª ed. São Paulo: Cortez, 2001.

WEBER, Max. *A ética protestante e o “espírito” do capitalismo*. Trad. José Marcos Mariani de Macedo. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

WEBER, Max. A objetividade do conhecimento nas ciências sociais. In: COHN, Gabriel (Org.). *Max Weber: sociologia*. 7ª ed. São Paulo: Ática, 2003.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Regis Barbosa e Karen Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

WEBER, Max. *O direito na economia e na sociedade*. Trad. Marsely de Marco Martins Dantas. 1ª Ed. São Paulo: Ícone, 2011.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.