

RECEBIDO EM: 24/03/2023

APROVADO EM: 24/05/2023

# O DEVEDOR CONTUMAZ E OS *VETO PLAYERS*

## *THE STUBBORN DEBTOR AND THE VETO PLAYERS*

*Liziane Angelotti Meira*<sup>1</sup>

*Achilles Linhares de Campos Frias*<sup>2</sup>

*Benjamin Miranda Tabak*<sup>3</sup>

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Devedor Contumaz: conceito e contexto. 2. O Projeto de Lei; 2.1 Contexto Histórico. 2.2 Combate ao Devedor Contumaz: o Projeto de Lei no 1.646/2019). 3 Tramitação do

1 Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo . Mestre e Especialista pela Universidade de Harvard. Professora, Pesquisadora e Coordenadora Adjunta do Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (EPPG/FGV).

2 Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Políticas Públicas e Governo pela Fundação Getúlio Vargas.

3 Doutor em Economia pela Universidade de Brasília. Professor e Coordenador do Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (EPPG/FGV).

Projeto de Lei no 1.646/2019; 4. Os *Veto Players* e o PL no 1646/2019. 4.1 Contextualização. 4.2 Os Veto Players: conceito. 4.3 A Carga Tributária Brasileira; 4.4 Sobre a Sonegação Fiscal no Brasil. 4.5 A Cultura dos Parcelamentos Especiais – “REFIS”. 4.6 A Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz e os Veto Players. Conclusão. Referências.

**RESUMO.** O escopo do presente estudo é examinar a figura do devedor contumaz, ainda sem regramento no âmbito da legislação federal brasileira, bem como o Projeto de Lei no 1.646/2019, que visa a suprir tal lacuna. Define-se devedor contumaz como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido, com o intuito de obter vantagem competitiva, afetando o ambiente concorrencial. Verifica-se que, em razão dos interesses públicos e sociais envolvidos, cabe ao Estado coibir a atividade perniciososa e predatória do devedor contumaz. Identifica-se, ainda, a atuação de *veto players* no sentido contrário à aprovação da referida política pública.

**PALAVRAS-CHAVE:** Devedor Contumaz. Tributação. Sonegação. Concorrência Desleal. Veto Players.

**ABSTRACT.** The present study addresses the issue of the Stubborn Debtor, which is still without regulation in the scope of the Brazilian Federal Legislation, as well as the Law Project 1,646/2019, that aims to fill this gap. A Stubborn Debtor is defined as a taxpayer who deliberately and regularly fails to pay taxes, in order to obtain a competitive advantage, affecting the competitive environment. We found that, due to the public and social interests involved, it is up to the State to curb the pernicious and predatory activity of the Stubborn Debtor. The role of veto players was also identified, in the opposite direction preventing the approval of this Public Policy.

**KEYWORDS:** Stubborn Debtor. Taxation. Evasion. Unfair Competition. Veto Players.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a figura do devedor contumaz, ainda sem regramento no âmbito da legislação federal brasileira, e o Projeto de Lei no 1.646/2019, concebido com o intuito de suprir essa relevante lacuna.

O referido Projeto de Lei, de iniciativa do Poder Executivo, ganha relevo no momento atual, sobretudo pela possibilidade de obter recursos financeiros que ajudarão na recuperação da economia, por meio de uma política pública para combater devedores que atuam no campo da ilicitude.

O devedor contumaz será abordado como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido com o intuito de obter vantagem, afetando o ambiente concorrencial, os interesses públicos e sociais.

Nesse contexto, partiremos da premissa de que há empresas que adotam como estratégia de negócios o não recolhimento reiterado e substancial de tributos, para obter vantagem competitiva desleal e predatória. Far-se-á necessário também, como elementos de fulcro para as nossas inferências, tratar da carga tributária brasileira, da sonegação fiscal e ainda dos parcelamentos fiscais.

Quando à metodologia, o embasamento teórico da pesquisa encontra-se em livros, artigos acadêmicos, publicações de organismos nacionais e internacionais e também notícias políticas veiculadas pela mídia especializada e pela própria Administração Pública, em especial a Câmara dos Deputados.

Considerando o contexto apresentado, examinaremos o Projeto de Lei no 1.646/2019, apresentado no bojo da recente discussão da Reforma Previdenciária, observaremos a existência de *veto players* à política inserida.

Assim, a pesquisa desaguará sobre a necessidade de combate à atitude do devedor contumaz, política que no Brasil não encontrou ainda consubstanciação jurídica no Brasil.

## 1. DEVEDOR CONTUMAZ: CONCEITO E CONTEXTO

É importante ter presente que, de forma geral, é comum nos Estados modernos que as pessoas ostentem direitos e se sujeitem a deveres face ao ente estatal, dentre tais deveres está o pagamento de tributo, o que as transformam em contribuintes. Nessa esteira de pensamento, as observações de Meira (2012, p. 231/232) de que a existência do Estado e o desenvolvimento de suas atribuições representam um grande custo que deve ser dividido de forma justa entre os cidadãos, logo “imprescindível que as pessoas contribuam, paguem o custo do Estado e de suas atividades” (MEIRA, 2012, p. 232). Ademais, a relevância dos gastos públicos e a necessidade de alocar com equidade o respectivo ônus se tornam ainda mais evidentes em momentos

de crise, como a pandemia do Covid-19, nesse sentido as conclusões de Meira, Tabak, Santana, e Croope (2021, p. 408).

Assim, o contribuinte que dolosamente deixa de pagar tributos de forma continuada, planejada e sistêmica não somente se beneficia da situação e onera o erário, como também prejudica o Estado e a sociedade. Trata-se de uma típica falha sistêmica que não é corrigida automaticamente pelo mercado.

A legislação brasileira possui muitas lacunas que permitem a alguns devedores - muitos com assessoria especializada em planejamento tributário, ou seja, justamente aqueles com alta capacidade contributiva - adotar posturas elisivas, inclusive, por meio da constituição de empresas. Esses devedores conseguem ampliar a margem de lucro, porque dela não excluem a carga tributária, promovendo assim uma concorrência desleal e predatória (BECHO; SIMÕES; FEDERIGHI, 2021).

Na legislação brasileira atual, essa atuação planejada não se sujeita à aplicação da lei penal. Isso porque o não pagamento de tributos não configura em si tipo penal.

No Recurso Ordinário em Habeas Corpus no 163.334, foi estabelecida, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), a 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” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2019). A posição do STF é importante em razão do reconhecimento da figura do devedor contumaz, contudo mister consignar que a decisão não foi para reconhecer o comportamento do devedor contumaz como crime *per se*. Ao contrário, serviu para restringir, somente ao caso de contumácia e dolo, o tipo penal previsto para o responsável tributário que se apropriar de valor referente a tributo descontado ou pago pelo contribuinte.

Por sua vez, existe um tipo penal para a sonegação tributária, que é prevista como crime, mas esta pressupõe não somente o não pagamento, mas também o desvirtuamento das informações relativas às operações relativas ao fato gerador da obrigação tributária.

A figura do devedor contumaz, por vezes, é classificada de maneira genérica como uma forma de planejamento tributário. Anote-se que, no Brasil, a despeito dos grandes esforços mundiais para combater o planejamento tributário abusivo,<sup>4</sup> há uma tendência, inclusive no âmbito do processo administrativo,<sup>5</sup> de aceitar o planejamento tributário, ainda que elisivo, em face do princípio da legalidade tributária, e também da legalidade penal.

Cumpra anotar ainda que, para algumas condutas elisivas mais perniciosas, a legislação tributária por vezes determina sanções que extrapolam

4 Conforme se verifica no “BEPS Actions (OCDE, s.d.).

5 Conforme se pode observar no Acórdão do CARF nº 1101-00.708, mesmo os tribunais administrativos aceitam em grande medida o planejamento tributário elisivo (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, 2012).

o aspecto tributário, como interdição de estabelecimento, o perdimento de mercadorias e a interdição de atividades. A jurisprudência brasileira, em regra, tem se posicionado contra essas sanções. O entendimento é que tais sanções, ao se caracterizarem como coerção ao pagamento de tributos, seriam desproporcionais e ilegítimas por violarem direitos fundamentais dos contribuintes. Essas sanções têm recebido da jurisprudência a alcunha de “sanções políticas”.

Vale registrar, contudo, que o próprio STF aceitou essas sanções, especificamente a cassação do registro de funcionamento, de estabelecimento destinado à fabricação e comercialização de cigarros. O STF julgou legal e legítima a sanção política contra a empresa American Virginia por falta de recolhimento de IPI. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013) Contudo, trata-se de uma decisão em caso excepcional, em que foi considerada não somente a contumácia, mas também o setor (indústria tabagista, nociva à saúde) e ainda os grandes valores devidos e o pesado impacto na concorrência. Na grande maioria dos casos, a denominada “sanção política” tem sido cabalmente afastada pelo Judiciário.

Assim, se o devedor contumaz declarar corretamente as suas operações, não se constitui qualquer crime, não se aplicam, em regra, “sanções políticas” sujeitando-se esse devedor unicamente à cobrança da dívida tributária.

Por sua vez, o processo de cobrança tributária é bastante moroso, podendo se arrastar por muitos anos. O contribuinte que queira protelar o pagamento de tributos federais tem a sua disposição o processo administrativo fiscal. Caso o resultado do processo administrativo o desagrade, o devedor pode ainda recorrer ao Judiciário. Segundo estudo da ETCO (2019), o tempo médio das etapas administrativas e judiciais era, em 2017, de 18 anos e 11 meses. Portanto, somente o processo administrativo fiscal conjugado ao processo judicial no Brasil já disponibilizam ao devedor contumaz um instrumento muito eficaz de protelação de suas dívidas tributárias. Ademais, percorrida toda essa *via crucis*, não é raro que se descubra que a empresa, além de não ter patrimônio, é representada legalmente por alguém que apenas emprestou seu nome para a operação, pessoa conhecida popularmente como laranja.

Nessa perspectiva, o devedor contumaz de tributos se conforma em uma figura que se aproveita dessas condições para ganhar dinheiro rapidamente e de maneira ilícita. Ele faz do não pagamento de tributos tática para alavancar economicamente seu negócio. Assim, informa os tributos devidos ao Fisco, para não correr o risco de ser enquadrado no crime de sonegação, mas não recolhe esses tributos (ETCO, 2021).

Nessa esteira, o devedor contumaz constrói obstáculos para as ações de cobrança, com o objetivo protelar os tributos e, conseqüentemente, lucrar. Outra estratégia desse devedor, segundo o Relatório da ETCO (2021), é,

diante da iminência do aparato estatal efetivar a cobrança, abandonar a empresa, muitas vezes em nome de interposta pessoa (apelidada vulgarmente de “laranja”) e montar outra em nome de outro, reiniciando esse processo de fraude e concorrência desleal.

Ainda de acordo com o relatório da ETCO (2021), há devedores contumazes em diversos tipos de negócio, porém eles se concentram mais em segmentos de demanda mais intensa, com carga tributária alta e margem de lucro mais baixa, especialmente nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. A demanda alta permite vender grandes volumes rapidamente – e lucrar na mesma velocidade. Quanto maior a carga tributária, mais vantagem há em não pagar tributo e, de acordo com os levantamentos da ETCO (2021), se a margem de lucro do segmento é baixa, os concorrentes honestos não conseguem reduzir seus preços e acabam sendo expelidos do mercado.

No mesmo sentido das conclusões da ETCO (2021), o estudo “Estimativa do Potencial Tributário do Segmento de Combustíveis no Brasil”, realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) por solicitação da Associação Nacional das Distribuidoras de Combustíveis, Lubrificantes, Logística e Conveniência (Plural). Esse estudo (FGV, 2019) mostrou o impacto causado pela inadimplência em comparação aos principais tributos, como o ICMS e a Contribuição para o PIS/Cofins. Concluiu-se que a União e os governos estaduais deixaram de arrecadar mais de R\$ 7,2 bilhões em impostos em 2018 devido à sonegação e inadimplência. A importância da tributação para o setor de combustíveis está no peso que esse fator tem na composição dos preços (FGV, 2019).

Muito relevante fazer a distinção entre o devedor contumaz e o devedor eventual de tributos. Muitas vezes, empresários honestos se sentem compelidos a deixar de recolher seus tributos em razão de dificuldades momentâneas nos negócios. Adotam a prática por período curto, não a utilizam como artifício para praticar preços predatórios e demonstram intenção em quitar os débitos no futuro. A inadimplência contumaz, ao contrário, como observou Möller (2014), não está relacionada a fatores externos ou involuntários, mas é realizada de forma planejada, como estratégia de mercado, gerando um desequilíbrio concorrencial claro, pois não considera o tributo no preço.

A prática do devedor contumaz prejudica a empresa concorrente que recolhe os tributos de maneira correta. Além disso, o dinheiro não recolhido falta para o financiamento de projetos de interesse de toda a população. Por outro lado, para suprir essa lacuna orçamentária, o Estado costuma optar por aumentar a carga tributária sobre os demais cidadãos, gerando um ciclo vicioso muito prejudicial à sociedade, aos consumidores e aos próprios produtores, que se sentem mais estimulados à evasão.

Godoy e Basso (2014), em estudo sobre o setor tabagista, observaram que, embora o contrabando tenha uma proporção alta neste setor do mercado ilegal, também estão à margem da lei os cigarros produzidos por empresas devedoras contumazes de tributos.

Assim, define-se devedor contumaz como o contribuinte que deliberada e regularmente deixa de recolher o tributo devido com o intuito de obter vantagem competitiva, afetando o ambiente concorrencial.

Anote-se também que não é o próprio mercado, nem sua mão invisível que podem resolver esse imbróglio, assim, cumpre ao Estado, por meio de sanções administrativo-tributárias e também por meio de sanções de Direito Penal, coibir essa atitude dolosa e predatória que se choca com os interesses públicos e sociais.

Com essa perspectiva, passamos ao próximo item deste estudo, e nos dedicamos à análise mais detida do Projeto de Lei concebido para trazer sanções específicas para a atuação do devedor contumaz.

## **2. O PROJETO DE LEI**

### **2.1. Contexto histórico**

Para se entender os esforços normativos no Brasil ante a figura do devedor contumaz, faz-se mister verificar o contexto histórico que deu origem ao mês do Projeto de Lei no 1.646/2019 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019), de modo a melhor identificar os valores nele inseridos, bem como as intenções do Poder Executivo na proposição.

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

Durante a tramitação da Reforma da Previdência apresentada pelo Poder Executivo durante o governo Michel Temer, severas críticas foram feitas em razão de o ônus das soluções propostas incidirem apenas sobre os trabalhadores. Grandes devedores da previdência social não seriam devidamente cobrados e ainda seguiriam obtendo parcelamentos periódicos com inúmeros descontos em suas dívidas, ou seja, em condições extremamente favoráveis e com inobservância da igualdade e da capacidade econômica dos contribuintes. A Dívida Ativa da União apresentava um estoque de cerca

de dois trilhões e meio de reais, dos quais mais de meio trilhão é de dívidas previdenciárias. (PGFN, 2020). Observe-se, ainda, que cerca de dois terços deste montante se concentram nas mãos de grandes devedores, ou seja, o grande capital (PGFN, 2019).

Em meio a essas críticas, a Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência Social do Senado Federal (CPIPREV) foi aberta com o objetivo de verificar a real situação previdenciária no Brasil. Seis meses mais tarde, efetivadas muitas oitivas, bem como a análise de documentos oficiais, as pesquisas e as leituras de trabalhos técnicos, a CPIPREV chegou a importantes conclusões, cabendo destacar a preocupação com a crescente dívida ativa:

empresas importantes (...) compõem um extenso rol de devedores. Esse quadro é de um crescente aumento da dívida ativa o que é reforçado pelo fato da legislação atual ser bastante permissiva para com os devedores. (CPIPREV, 2017, p. 211).

Quanto à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública destacou que:

Ao lado do fortalecimento das instituições voltadas à fiscalização de tributos e à execução da dívida ativa tributária, impõe-se a modernização e atualização da própria legislação que rege essa execução fiscal (CPIPREV, 2017, p. 228).

A mídia destacou a apresentação e aprovação de Medida Provisória contendo significativo programa de parcelamento tributário, incluindo dívidas previdenciárias, no ano de 2017, em meio à tramitação da referida PEC nº 287/16. Este programa implicou a renúncia de centenas de bilhões de reais de dívidas de grandes devedores para com a União. Ciente das severas críticas e da repercussão negativa dessas medidas do governo Temer, que desgastaram e dificultaram a aprovação da Reforma Previdenciária, o governo Bolsonaro tentou se afastar desses percalços, apresentando basicamente duas modificações, no que pertine a esse tema.

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

Eles têm capacidade de pagamento muito elevada para pagar uma dívida num prazo muito menor; e por conta do que se convencionou chamar de Refis, esses contribuintes não pagam essa dívida no prazo mais curto (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019b).



O procurador citou o exemplo do devedor que poderia pagar em um ano, mas que utiliza o Refis para estender esse prazo para 15 anos. “Quem tem mais capacidade de pagamento é quem mais adere ao Refis” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019b).

Na sequência, a mesma notícia destacou:

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

Em segundo lugar, com o firme propósito de legitimar suas reformas, o Governo apresentou projeto de lei para inovar no ordenamento jurídico federal, disciplinando e combatendo a figura do devedor contumaz. Nesse contexto histórico-político que surgiu o Projeto de Lei nº 1.646/2019 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

## **2.2. Combate ao devedor contumaz: o projeto de Lei no 1.646/2019**

Da Ementa do Projeto de Lei nº 1.646/2019, consta que essa lei “Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa ...”(CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019). Do artigo 1º do PL, também consta que a “lei estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da dívida ativa.” Vejamos excerto da Exposição de Motivos do Projeto de Lei, que traz elementos importantes para a compreensão da relevância da política pública nele inserida:

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

3. O *devedor contumaz é definido no projeto como aquele cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributo. Esse tipo de devedor acarreta consequências especialmente nocivas à sociedade quando a referida*

*inadimplência se faz acompanhar de situações que indicam tratar-se de pessoa jurídica constituída para a prática de fraudes fiscais, para encobrir os reais titulares da empresa ou integrante de organização criada sem qualquer propósito negocial, mas com o objetivo de não pagar tributos, bem como a pessoa física que pratica atos deliberados de ocultação patrimonial.* (destaques nossos) (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

O combate ao devedor contumaz, conforme o texto transcrito, trata-se de política pública com uma dimensão altamente significativa para a sociedade em geral, sendo especificamente relevante para o ambiente concorrencial e para as finanças públicas.

Importa examinar os principais dispositivos pertinentes ao combate ao devedor contumaz constantes do Projeto de Lei .

O parágrafo único do artigo 1º determina que se considera “devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracterize pela inadimplência substancial e reiterada de tributos”.

O Projeto de Lei indica a inadimplência substancial e reiterada de tributos como a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igual ou superior a quinze milhões de reais, em situação irregular por período igual ou superior a um ano (parágrafo 1º do artigo 2º).

Assentimos com as ponderações de Becho, Simões e Federighi (2021), no sentido de que o valor estabelecido no Projeto de Lei seria adequado, porque o tratamento diferenciado deve ser reservado para casos específicos que revelem um dano significativo ao erário.

Nos termos do Projeto de Lei, considera-se em situação irregular o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 do CTN (parágrafo 2º do artigo 2º do PL). Prevê o Projeto ainda que o valor de quinze milhões poderá ser atualizado por ato do Ministro de Estado da Economia.

No artigo 2º, prescreve-se que os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao devedor contumaz quando houver:

I. indícios de que a pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiros;

II. indícios de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular, na hipótese de firma individual;

III. indícios de que a pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais; ou;

IV. indícios de que a pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

A presença da conjunção “ou” designa alternativas, de modo que cada uma das situações previstas isoladamente em cada inciso tem o condão de ensejar a instauração de procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições ao devedor contumaz. Presente qualquer uma dessas hipóteses, inseridas em um dos incisos do artigo 2º, o início do procedimento afigura-se viável.

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

I. concessão de prazo de trinta dias para exercício do direito de defesa pelo interessado;

II. fundamentação das decisões, com indicação precisa dos elementos de fato e de prova que justificam a medida;

III. possibilidade de recurso, no prazo de quinze dias, com efeito suspensivo; e;

IV. possibilidade de reavaliação das medidas adotadas, por meio de pedido fundamentado de interessado que comprove a cessação dos motivos que as tenham justificado (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

O parágrafo único do artigo 4º determina que se aplique, subsidiariamente ao procedimento previsto no artigo 2º, o rito estabelecido na Lei n. 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração. Percebe-se, pois, nitidamente, o intuito republicano do Projeto de Lei no 1646/2019, ao se pretender que os princípios mais elevados sejam aplicados,

de modo a garantir aos contribuintes a possibilidade de evitar a aplicação indevida de sanções (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

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

I. cancelamento do cadastro fiscal do contribuinte pessoa jurídica ou equivalente; e

II. impedimento de fruição de quaisquer benefícios fiscais, pelo prazo de dez anos, inclusive de adesão a parcelamentos, de concessão de remissão ou de anistia e de utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para a quitação de tributos (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

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

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

Verificadas as disposições mais importantes do Projeto de Lei no 1646/2019 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019) acerca do devedor contumaz, importa lembrar e destacar que esse Projeto de Lei tem o mérito de introduzir, tipificar essa figura do devedor contumaz no ordenamento jurídico federal e, principalmente, prever mecanismo de combate a essa conduta nociva e predatória.

Conformem destacam Pires e Ferreira (2019), o Projeto de Lei adquire ainda mais importância porque os valores envolvidos, mas “existe um número ínfimo (algumas dezenas) de empresas neste grupo dos grandes devedores que de forma reiterada deixa de pagar tributos de valores substanciais.”

Embora a figura jurídica do devedor contumaz seja inédita no âmbito federal, algumas Unidades da Federação já regulamentaram o instituto com o intuito de combater essa prática, de modo a obter o retorno dos créditos tributários não pagos, em particular do ICMS. Neste aspecto, cabe lembrar que essa previsão se tornou realmente importante para os Estados em função da decisão do STF no Recurso em Habeas Corpus no 163.334, que restringiu a penalidade por apropriação indevida do valor recebido a título

de ICMS pelo responsável tributário aos casos de contumácia e dolo deste (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2019).

Nessa linha, Carolina Schäffer Pereira Jorge (2018) observa que, sob fundamento de serem devedores contumazes, muitos Estados têm determinado a cassação da inscrição de empresas no cadastro de contribuintes do ICMS, ou seja, cassação para aquelas empresas que sistemática e repetidamente deixam de adimplir as suas obrigações tributárias.

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcante Machado (2018) destacam a legislação do Rio Grande do Sul e, na sequência, referem-se às de outros Estados que preveem a figura do devedor contumaz na legislação do ICMS, a saber: Bahia (Lei no 13.199/2014), Paraná (Decreto no 3.864/2016), Alagoas (Lei no 7.747/2015) e do Espírito Santo. Deborah d’Arcancho (2019, p. 233) destaca a apresentação do PL 1646/2019, de iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, segundo ela, baseou-se em exemplos de Estados-membros:

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

Verifica-se, pois, a importância da aprovação do Projeto de Lei nº <sup>1.646/2019</sup> como forma de viabilizar o combate ao devedor contumaz, concebida com inspiração nos Estados para suprir lacuna no âmbito federal. Verificaremos adiante, porém, o travamento do Projeto de Lei na Câmara dos Deputados e identificaremos a presença de *veto players*. O próximo item é justamente dedicado a essa fase do processo legislativo e seu contexto político.

### **3. TRAMITAÇÃO DO PROJETO DE LEI Nº 1.646/2019**

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

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

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

As audiências públicas tiveram um cronograma bem efetivo, ocorreram entre setembro e outubro de 2019, e nelas foram ouvidos atores significativamente representativos, tanto da esfera pública quanto privada. Note-se, no entanto, que o Ministro da Economia, que se fez presente pessoalmente no Congresso Nacional na discussão da PEC 06/19, não compareceu à audiência pública do PL no 1646/2019, embora convidado. Nem mesmo o Secretário-Executivo do Ministério da Economia compareceu (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019e).

O Presidente e o Relator da Comissão coordenaram ainda um Seminário Estadual na cidade de São Paulo, que se realizou na Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) no dia 11/11/19. O tema foi “Debate sobre os aspectos jurídicos, concorrenciais e práticos relativos ao devedor contumaz e medidas previstas no Projeto de Lei nº 1646/2019” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019c).

Cumprir destacar que, após esses intensos debates, a Comissão restou paralisada, não mais avançando.

Voltamos a lembrar de que o PL no 1646/2019 foi apresentado no contexto da discussão e apresentação da PEC no 6/2019. Esta foi aprovada rapidamente, não obstante as exigências mais severas no que pertine ao processo legislativo. Em razão disso, analisaremos na sequência a incidência de *veto players* sobre a presente discussão.

## **4. OS VETO PLAYERS E O PL Nº 1646/2019**

### **4.1. Contextualização**

Considerando que a política pública de combate ao devedor contumaz interessa tanto ao poder público - pois visa a evitar o não pagamento

deliberado de tributos -, quanto ao setor produtivo - que se protegeria de práticas concorrencialmente desleais -, não se vislumbraria, em um primeiro momento, dificuldades na aprovação de tal política. Os únicos prejudicados seriam grandes devedores (acima de quinze milhões conforme o Projeto de Lei apresentado) contumazes.

Embora o PL no 1.646/2019 seja de iniciativa do Poder Executivo, tivemos anteriormente o PLS no 284/2017 (SENADO FEDERAL, 2017), de iniciativa parlamentar da então Senadora Ana Amélia (RS). Este Projeto de Lei também tentou introduzir na legislação federal o instituto do “devedor contumaz”, mas ele tramita há mais de cinco anos, sem contar com força política suficiente para aprová-lo.

O Projeto de Lei no 1646/2019 recebeu mais peso político por ter sido encaminhado pelo Poder Executivo, tendo, inclusive, a Exposição de Motivos sido assinada pelo titular do poderoso Ministério da Economia. Conforme observou Tsebelis (1997), o Governo possui poderes extraordinários de definição de agenda e que em mais da metade dos países analisados, os governos encaminham mais de noventa por cento dos projetos de lei. Ou seja, há alta probabilidade de aprovação desses projetos.

Ao analisar o contexto histórico de apresentação do Projeto de Lei no 1646/2019, verificamos que o encaminhamento pelo Executivo se deu por ocasião do envio da Reforma da Previdência no início do governo Bolsonaro, como forma de vencer uma resistência detectada no Congresso Nacional durante a tramitação da PEC no 287. Cumpre lembrar que esta PEC dispunha acerca da Reforma da Previdência no governo Temer e recebeu severas críticas por não instrumentalizar o Fisco de meios para cobrar a bilionária Dívida Ativa Previdenciária fortemente concentrada nas mãos de grandes devedores.

A PEC no 6/2019, conhecida como a PEC da Reforma da Previdência, trazia consigo forte resistência de amplos setores da sociedade civil, sobretudo dos trabalhadores, e impactava financeiramente e de forma acentuada a classe trabalhadora, possuindo, portanto, elevado ônus político e social. Por outro lado, favorecia o setor financeiro ao abrir forte nicho de mercado, na medida em que as novas regras previdenciárias forçariam os que dispusessem de recursos a aderir a planos de previdência complementar.

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

O Projeto de Lei no 1646/2019 possui rito e quórum simples, por se tratar de mera lei ordinária. Também foi apresentado pelo governo e na mesma época da PEC no 6/2019. Mas, no entanto, está longe de ser aprovado. O

que justificaria, então, a dificuldade de aprovar a política pública de combate ao devedor contumaz inserida no PL no 1646/2019?

#### 4.2. Os *veto players*: conceito

George Tsebelis (1997) trabalha com o conceito de veto player em diversos contextos institucionais. Um veto player, explica o autor, “é um ator individual ou coletivo cuja concordância é necessária para que se tome uma decisão política”. Ainda segundo este autor, “o conceito de veto player origina-se da ideia de pesos e contrapesos incluída na Constituição norte-americana e nos textos constitucionais clássicos do século XVIII”.

Referindo-se à legislação e ao sistema político dos EUA, Tsebelis (1997) trata dos *veto players* institucionais (institucional veto players), que seriam outra categoria de sujeitos, prevista na Constituição e presente em sistemas presidencialistas pluripartidários, partidos que integram uma coalizão de governo são chamados de *veto players* partidários (partisan veto players). Esses sujeitos ou atores institucionais e partidários, porém, observa a autor, não seriam os únicos. Existem, afirma o autor “várias outras categorias de *veto players* em diferentes sistemas políticos”. Assim, o autor sugere pensarmos “nos grandes grupos de interesse como um desses atores, pelo menos nas áreas de política que lhes dizem respeito”.

Diante da realidade político-institucional brasileira e tendo em conta o PL no 1646/2019, pode-se afirmar que o Congresso Nacional atua como veto player institucional, pois está especificado em nossa Carta Política. Vários grupos de interesse atuam perante o Legislativo em defesa própria. Uns com mais poder de influência, outros com menos.

Segundo Ellen M. Immergut (1992), as instituições políticas de cada país criam diferentes regras do jogo para políticos e para grupos de interesse, isso tendo por escopo aprovar ou bloquear planos de ação. Assim, entende-se que a autora adotou uma visão mais formal das instituições, na qual de destacam as regras constitucionais e os resultados eleitorais, para desvendar padrões típicos dos processos decisórios em vários sistemas políticos. Dessa forma, as decisões políticas, explica a autora, não seriam atos singulares praticados em determinado momento do tempo, mas seriam o resultado final de uma sequência de decisões de diferentes atores situados em diversas posições institucionais. Segundo Immergut, a aprovação de uma lei ou de um ato implica uma sucessão, em todas as instâncias de decisão, de votos afirmativos.<sup>6</sup>

6 “Political decisions are not single decisions made at one point in time. Rather, they are composed of sequences of decisions made by different actors at different institutional locations. Simply put, enacting a law requires successive affirmative votes at all decision points. By tracing the formal structure of these decision points as well as examining the party allegiances of the decision-makers at these points, one can understand the logic of the decision-making process.” (IMMERGUT, 1992, p. 63)



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

Na sequência, serão analisadas as questões relativas à carga tributária, à sonegação, bem como aos parcelamentos periódicos, a fim de, na sequência, correlacionar a atuação dos *veto players* em relação a esses temas e à Política Pública de Combate ao Devedor Contumaz prevista no PL no 1646/2019.

### **4.3. A carga tributária brasileira**

Há em nossa sociedade o discurso corrente de que a carga tributária brasileira é muito elevada, denominado por Ricardo Lodi Ribeiro (2015) de “mito da carga tributária brasileira”. Empresários, trabalhadores, mídia repetem constantemente essa afirmação sem examinar em detalhes acerca da sua realidade fática. O Estudo “Carga Tributária no Brasil 2018” da Receita Federal aponta que a Carga Tributária Bruta em 2018 atingiu o patamar de 33,26% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) (RFB, 2018).

A carga tributária brasileira apresentou nas duas últimas décadas um valor mínimo de 31,64% do PIB e um máximo de 33,64%, havendo, assim, pouca variação nesse período. Para se ter parâmetro de crítica, é necessário que se compare a carga tributária brasileira com as dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A carga tributária no Brasil em 2018 foi de 32,26% do PIB, inferior, portanto, à média da carga tributária dos países integrantes da OCDE que ficou em 34,2% do PIB. Vários países da OCDE apresentam carga tributária superior a 40% do PIB, chegando alguns à proximidade dos cinquenta por cento, como a França e a Dinamarca. Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda” o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, ao passo que, para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais. (RFB, 2018).

Se consideramos os países da América Latina, a carga tributária brasileira é das maiores, perdendo para Cuba e Barbados. Entretanto, observa-se que a carga tributária do Brasil é próxima da Argentina e também da do Uruguai (OCDE, 2022).

Por sua vez, o principal problema da tributação brasileira não é a carga tributária em si, mas a sua distribuição, pois se onera muito mais o consumo e menos a renda e o patrimônio, o que atinge as pessoas com menos poder

aquisitivo, menos capacidade contributiva, resultando na regressividade do sistema tributário brasileiro (PINTOS-PAYERAS, 2010).

Embora a Constituição Federal determine a progressividade, o Imposto sobre a Renda apresenta de fato pouca progressividade e a maior faixa já atinge a classe média baixa. Os altos salários não se submetem, portanto, a uma progressividade real. A não correção da tabela deste imposto também acaba por onerar mais os trabalhadores, inclusive aqueles com salários mais baixos, impondo-os faixas sob as quais não estariam se houvesse correção (SALVADOR, 2006).

Na prática, portanto, e em contrariedade à determinação constitucional, temos um imposto de renda regressivo. A tributação de faixas salariais baixas, que deveriam ser isentas, por um lado, e a isenção de tributação dos dividendos e outras práticas, como a pejetização, evidenciam tal regressividade e, por conseguinte a manifesta injustiça fiscal.<sup>7</sup>

O Imposto sobre Grandes Fortunas, embora previsto desde 1988 na Constituição Federal, não foi instituído. Alguns países desenvolvidos dele se valem e, mais recentemente, outros o previram, como é o caso da Argentina.<sup>8</sup> A isenção da tributação dos dividendos e a não incidência de IPVA sobre a propriedade de jatinhos e iates particulares também podem ser indicados como tratamentos benéficos outorgados aos que possuem elevada renda no Brasil.<sup>9</sup>

O Imposto sobre as Heranças (ITCMD) em nosso país apresenta alíquotas muito inferiores às dos países integrantes da OCDE (RIBEIRO, 2015). Por meio de Resolução do Senado Federal (1992) foi estipulada a alíquota máxima de 8%. Em razão de ser um tributo estadual, cada Estado institui a sua própria alíquota, ficando, na média, em torno de 4% no Brasil, havendo um movimento recente de elevação, por parte de alguns Estados, para a alíquota marginal máxima de 8%.

De acordo com Lodi Ribeiro (2015), deveríamos prever a progressividade do ITCMD, de modo a isentar as pequenas heranças e onerar, sobremaneira, os grandes patrimônios. A média dessa tributação no âmbito da OCDE aproxima-se dos 30%, o que comprova mais uma das injustiças de nosso sistema tributário, implicando um evidente favorecimento aos ricos.

Em relação à base de incidência, somados os tributos incidentes sobre o consumo (bens e serviços) com folha de salários temos um total

---

7 A note-se que foi promessa de campanha do Presidente Lula isentar do Imposto sobre a Renda aqueles que ganham até cinco mil reais (VALOR ECONÔMICO, 2022) e ele continua tentando levar esse projeto em frente, estabelecendo inicialmente a isenção somente para aqueles que ganham até dois salários mínimos (O ESTADO DE S. PAULO, 2023).

8 Nesse cenário de tributação regressiva e uma das maiores taxas de desigualdade do mundo, o Brasil abriga parcela significativa das famílias com as maiores fortunas do mundo, no ano de 2000, estariam no Brasil 2,5% das famílias mais ricas do mundo (grupo das top 15) (CARVALHO, 2011).

9 No Recurso Extraordinário no. 379.572/RJ, o STF decidiu que aviões e aeronaves não devem pagar IPVA no (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2007)

correspondente a 76,20% da carga tributária. Se somarmos o percentual da tributação da renda dos assalariados (o percentual total do imposto sobre a renda é de 21,62%) chegaremos a um percentual próximo dos 80%, ou seja, na companhia de Lodi, poderíamos afirmar que trabalhadores e consumidores respondem por cerca de 80% da carga tributária brasileira! (RIBEIRO, 2015).

Assim verifica-se que o Brasil, que está entre os dez países mais desiguais do mundo (WORLD ECONOMICS, 2019) ostenta um sistema tributário que atinge mais justamente aqueles com menor poder aquisitivo, de forma regressiva. Uma grande perversidade.<sup>10</sup>

#### **4.4. Sobre a sonegação fiscal no Brasil**

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) apresenta, desde 2013, o estudo “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação”. A partir desse ano, o SINPROFAZ tem veiculado o cálculo desses desvios com base na arrecadação de cada ano.

No estudo “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018”, Segundo esse levantamento, verificou-se que, em um único ano, a sonegação fiscal atingiu o montante de 626,8 bilhões de reais e se concluiu que: “poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzida em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação”. Segundo estimativa desse estudo, houve sonegação de 27,6% da arrecadação tributária nacional brasileira (SINPROFAZ, 2019).

#### **4.5. A cultura dos parcelamentos especiais – “Refis”**

Há enraizada no Brasil a cultura da dívida e dos constantes perdões. Os conhecidos “REFIS”, programas de parcelamentos tributários periódicos parecem contar com calendário regular e os maus pagadores conseguem fazer planejamento fiscal com base nessa periodicidade. Trata-se de prática que desestimula o pagamento tempestivo dos tributos, incentiva a cultura da dívida e, sobretudo, afigura-se injusta em relação ao bom pagador que acaba sofrendo concorrência desleal (RFB, 2017).

Tais parcelamentos frequentes perdoam boa parte dos juros e encargos da dívida, de forma que, anos depois, quase que se restabelece o valor nominal da dívida originária. Embora sejam extremamente criticados por setores técnicos (Tribunal de Contas da União, Procuradoria-Geral da

<sup>10</sup> Em importante estudo publicado pelo World Inequality Lab, que integra a Escola de Economia de Paris, com direção de Thomas Piketty, verificou-se que, no Brasil, os 50% mais pobres possuem menos de 1% da riqueza (na Argentina, por exemplo, esse grupo ficou com 6%). Os 1% mais abastados ficam com quase metade da riqueza nacional (nos EUA, esse grupo fica com 35% da riqueza) (WORLD INEQUALITY LAB, 2022).

Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil), em razão dos efeitos econômicos comprovadamente nocivos, os parcelamentos periódicos tornaram-se recorrentes. Grupos de interesse representativos dos devedores habituais conseguem manter o calendário de benefícios frequentes com forte atuação junto ao parlamento, ou seja, os REFIS constituem política pública governamental, configurando evidente *status quo*.

Ao longo das últimas duas décadas, cerca de quarenta programas de parcelamentos especiais foram estabelecidos por lei e, naturalmente, todos eles traziam significativas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais, além de extensos prazos de pagamento e, ainda, havia a alternativa de compensar a dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

A Receita Federal (2017) em seu “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais” comparou as condições de parcelamentos oferecidas em vinte e seis países com base no *Working Smarter in Tax Debt Management*, publicado em 24 de julho de 2014 pela OCDE:

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

Conclui o mencionado estudo da Receita Federal:

“A instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros, e também encargos legais cobrados quando da inscrição em Dívida Ativa da União *vem influenciando de forma negativa o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário da*

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

Com o intuito de evitar os abusos decorrentes dos REFIS, foi editada a Lei nº 13.988/20, que permite à União e às autarquias e fundações federais realizar transação com os devedores de créditos da Fazenda Pública. Trata-se de instituto, portanto, recém regulamentado e tem-se por escopo dessa inovação evitar a edição de novos REFIS.

Em relação aos REFIS, observam Becho, Simões e Federighi (2021), que o devedor contumaz encontra vantagens em deixar de observar os tributos porque tem a segura expectativa de proximamente contar com programa de refinanciamento proporcionará descontos expressivos ou seja, asseveram os autores, “o Devedor Contumaz se financia por meio do Estado Brasileiro, ainda que por um período, e mais, à custa da sociedade, que fica sem o abastecimento dos cofres públicos e a realização dos deveres sociais do Estado”.

Cumpra mencionar o novo Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal, ou Litígio Zero, previsto na Portaria PGFN/RFB no 1/2023 (PGFN/RFB, 2023). Neste programa, está prevista transação no âmbito do contencioso administrativo, o que pode trazer redução dos litígios e maior eficiência ao processo administrativo fiscal. Também está prevista transação em tributos de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa. Essas iniciativas, certamente, visam a proporcionar mais eficiência e mais

isonomia no sistema, o que vem para contribuir para desarmar o cenário favorável ao devedor contumaz.

#### **4.6. A política pública de combate ao devedor contumaz e os veto players**

A carga tributária brasileira é regressiva e isso é resultado de escolhas políticas refletidas no ordenamento jurídico. Por sua vez, há uma condescendência histórica pela sonegação, que é fruto da nossa cultura patrimonialista e colonial. Nesse contexto que se observa que a política pública de combate ao devedor contumaz enfrenta resistência, não obstante possua manifesto custo-benefício em prol da sociedade.

O combate ao atuar deliberadamente ilícito do devedor contumaz viabilizaria: o incremento de recursos financeiros ao Estado, favorecendo, portanto, as contas públicas ; a concorrência em igualdade de condições às empresas que arcam corretamente com as suas obrigações tributárias); um ambiente concorrencial saudável difusamente considerado; o incremento de serviços públicos que deveriam ser custeados com os tributos que deixam de ingressar nos cofres públicos, em razão da prática deliberadamente reiterada); e a diminuição da carga tributária, em razão do aumento na arrecadação.

No confronto entre esses benefícios e custos sociais, impõe evidentemente a adoção da política pública de combate ao devedor contumaz, visto que ganharão Estado, empresários honestos, ambiente concorrencial e sociedade, por um lado e, por outro, perderão aqueles que se valem de práticas ilícitas em benefício próprio, comprovando, pois, o custo-benefício da referida política pública.

Assim, o Estado precisará afastar as externalidades negativas geradas pela atuação ilícita dos devedores contumazes.

Não obstante, ser evidente que o sistema tributário nacional é regressivo e injusto e que a sonegação deve ser combatida, há interesses políticos e econômicos que inviabilizam a aprovação de projetos como o PL no 1646/19, atuando como verdadeiros veto players, que fazem o parlamento brasileiro de refém.

Charles E. Lindblom (1982, p. 325) ensina que muitos tipos de reforma de mercado acionam automaticamente punições na forma de desemprego ou economia lenta. Assevera o autor que qualquer mudança de postura de que o setor produtivo majoritariamente não aprove é um desincentivo, levando esses indivíduos a não desempenhar sua função ou desempenhá-la com menos vigor. Assim, qualquer mudança ou reforma de que uma parcela relevante economicamente não goste implica para toda a sociedade o castigo do desemprego ou de uma economia lenta. Nessa linha, o resultado é que das mudanças institucionais das quais os o setor produtivo não aprove, surge de

forma automática um recuo punitivo, o qual serve para reprimir a mudança cogitada. Assim, ainda que o aprisionamento das instituições e da formulação de políticas na sociedade orientada para o mercado devesse ser descartado como uma característica embaraçosa de sistemas aparentemente democráticos, na prática se observam os recuos automáticos. O ponto principal, segundo o autor, é que os sistemas de mercado aprisionam a política.<sup>11</sup>

Nessa linha de entendimento, verifica-se que as pessoas que vivem nesses sistemas orientados para o mercado, que atualmente são denominados “democráticos liberais”, exercem significativamente menos controle sobre a política do que seria realmente esperado em uma democracia. Assim, as pessoas são menos livres do que pensam e conforme observa o autor, essas são “as consequências inevitáveis da prisão”<sup>12</sup> (LINDBLUM, 1982).

Lindblom (1982) traz uma interessante abordagem acadêmica que se encaixa perfeitamente ao atuar de parte do empresariado brasileiro que, em razão da cultura patrimonialista, adquiriu o hábito de dever à custa do dos. Esse grupo mantém a classe política refém de seus constantes pleitos de perdões e veta a implementação de políticas públicas tendentes a endurecer os instrumentos de cobrança tributária. Tornando a sociedade brasileira prisioneira destes indiscutíveis veto players.

Ainda no que pertine aos veto players, analisa-se interessante estudo de caso realizado por Leandro Molhano Ribeiro, Vitor de Moraes Peixoto e Patrícia de Oliveira Burlamaqui (2009), a respeito do processo de negociação política responsável pela elaboração e implementação das agências reguladoras independentes no Brasil: Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e Agência Nacional de Petróleo (ANP). Eles identificaram forte divergência interna no Poder Executivo quanto à implementação da política pública responsável pela criação das mencionadas agências. Identificaram *veto players* internos ao governo, de modo que este adotou a estratégia de enviar Projetos de Lei ao Congresso Nacional com o escopo de superar as divergências internas ao Executivo no âmbito do Poder Legislativo, no que teve êxito.

Percebemos que, em relação ao PL no 1646/2019, ocorre a situação inversa. Verificando-se a falta de apoio do Executivo ao Projeto de Lei,

11 “Many kinds of market reform automatically trigger punishments in the form of unemployment or a sluggish economy. Do we want businesses to carry a larger share of the nation’s tax burden? We must fear that such a reform will discourage business investment and curtail employment.

(...)

The result is that across the entire array of institutional changes that businessmen themselves do not like, an automatic punishing recoil works to repress change. In that broad category, change—and often even the suggestion of change—adversely affects performance, hence adversely affects employment. Anticipations of change are enough to trigger unemployment” (LINDBLUM, 1982, p. 325-328)

12 “My main point, however, has been that market systems imprison policy. Those of us who live in those market oriented systems that are called liberal democratic exercise significantly less control over policy than we have thought. And we are also less free than we may have thought. Such are the inevitable consequences of imprisonment. That our thinking is itself imprisoned is a separate phenomenon of importance. (LINDBLUM, 1982, p. 336)

inclusive o Ministro da Economia da época, pode-se inferir que o objetivo do Executivo ao encaminhar o referido Projeto de Lei ao Congresso Nacional, no bojo da Reforma da Previdência, era vencer a resistência para a aprovação desta com o argumento de que endureceria não apenas as regras para os trabalhadores, mas também a cobrança das dívidas dos grandes devedores ao prever o instituto do devedor contumaz.

As evidências demonstram que o envio do PL no 1646/19 pelo Poder Executivo não demonstrou o real interesse do Governo. Conhecendo a firme atuação dos veto players, ou seja, do grupo de interesse relativo aos devedores habituais, o Governo usou o discurso de que todos dariam a sua parcela de contribuição: tanto os trabalhadores, que teriam os seus direitos previdenciários diminuídos, quanto os grandes devedores que seriam considerados contumazes e com isso sofreriam cobranças mais efetivas...

## CONCLUSÃO

Introduzir o conceito de devedor contumaz no ordenamento jurídico federal, com as suas respectivas consequências, é de extrema importância. Neste trabalho, apresentou-se esse conceito e se discutiu o Projeto de Lei no1646/2019, que visa a preencher a lacuna e os problemas que a ausência desse conceito traz para o ordenamento jurídico pátrio.

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

A instituição de políticas públicas efetivas para combater o devedor contumaz significaria permitir o maior ingresso de recursos públicos no Erário bem como proteger as empresas que cumprem corretamente suas obrigações, na medida em que estas sofrem concorrência desleal pelos praticantes da inadimplência deliberada.

Por outro lado, a omissão, inclusive mediante desinteresse pelo referido Projeto de Lei, significa permitir o atuar ilícito de uma minoria em detrimento dos interesses estatais e de toda a sociedade difusamente, posto que, conforme verificamos neste estudo, o modus operandi do devedor contumaz, além de implicar o não pagamento de tributos, gera aumento da carga tributária à sociedade e prejudica extremamente a concorrência, ou seja, atenta contra o salutar ambiente de negócios, ambiente este que demanda a adequada proteção.

De observar-se que, nos termos do PL em análise, apenas aqueles com dívidas superiores a quinze milhões de reais poderiam ser considerados devedores contumazes, e somente se se atuassem na ilicitude; ou seja: a medida seria imposta apenas àqueles que atuam ilicitamente e movimentando quantias elevadas.



Não obstante, verifica-se que a atuação de *veto players* impede a aprovação do PL ora analisado, pois capturou o governo anterior, que se desinteressou e se alijou da sua própria proposta assim que atingiu seu real objetivo, que era a Reforma da Previdência.

Dessa forma, é de se inferir, na companhia de Freitas e Bevilacqua (2018), que é necessária uma eticização e adoção de regras jurídicas contra o devedor contumaz- cujo comportamento é predatório - isso deve ser feito em prol da tutela não somente das Finanças Públicas, mas também do mercado interno que integra o patrimônio da sociedade e exige a preservação de um ambiente de livre concorrência.

## **REFERÊNCIAS**

BECHO, Renato Lopes; SIMÕES, Bráulio Bata; FEDERIGHI, André Catta Preta. Direito concorrencial e tributação: o devedor contumaz e a competência do Cade. *Revista de Defesa da Concorrência*, Brasília, v. 9, no 2, p. 95-114, jul-dez. 2021.

Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei no 1.646, de 20 de março de 2019*. [Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965*. [Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm). Acesso em: 24 mar. 2023.

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.]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. [Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 24 mar. 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. [Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.]. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/>

web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978. Acesso em: 24 mar. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei no 1.646, de 20 de março de 2019*. [Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996]. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Reforma limita a 60 meses parcelamento de dívidas previdenciárias. *Agência Câmara de Notícias, 2019b*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/552441-reforma-limita-a-60-meses-parcelamento-de-dividas-previdenciarias/>>. Acesso em: 14 fev. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Seminário Estadual SP: Debate sobre os aspectos jurídicos, concorrenciais e práticos relativos ao devedor contumaz e medidas previstas no Projeto de Lei nº 1646/2019, 2019c*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/56a-legislatura/pl-1646-19-devedor-contumaz/apresentacoes-em-eventos/seminarios>>. Acesso em: 14 fev. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Governo apresenta projeto contra devedor contumaz mirando a Previdência. *Agência Câmara de Notícias, 2019d*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/554062-governo-apresenta-projeto-contra-devedor-contumaz-mirando-a-previdencia/>>. Acesso em: 14 fev. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Tramitação do Projeto de Lei nº 1646/2019, 2019e*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>>. Acesso em: 29 mar. 2023.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. *O devedor contumaz no Direito Tributário: premissas teóricas, conceito e regime jurídico*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2020, 206 p. Dissertação (mestrado profissional).

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. *As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional*, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5755>>. Acesso em: 14 fev. 2023.

CIPREV. *Comissão Parlamentar de Inquérito do Senado Federal destinada a investigar a contabilidade da previdência social*. Relatório Final, 2017. Disponível em: <http://legis>.

Liziane Angelotti MeiraLuís Carlos Zucatto  
Achilles Linhares de Campos Frias  
Benjamin Miranda Tabak

senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/464c1458-f524-4d51-8bbd-eb8bb29d10cc. Acesso em 14.fev.2023.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (Primeira Seção, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária). Acórdão no. 1101-00.708, Sessão de 11 de abril de 2012; Brasília, DF: *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*, 2012.

D'ARCANCHY, Deborah. Efeitos da Tributação na Concorrência e a Competência do Cade para Intervir em Práticas Tributárias que Afetem a Concorrência no Brasil. In MAIOLINO, Isabela (Coord). *Mulheres no Antitruste*, v. II. São Paulo: Singular, 2019, p. 314-347. Disponível em: <https://biblioteca.cade.gov.br/cgi-bin/koha/opac-retrieve-file.pl?id=fcc7ce6b30667f222b60ea18531cf8cc>. Acesso em 14.fev.2023.

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

ETCO. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. Lei contra Devedor Contumaz. *Revista ETCO*, São Paulo, v.26, ano 18, p. 6-11, jun. 2021.

ETCO Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial ETCO. *Estudo Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro*, 2019. Disponível em <<https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>>. Acesso em 14.fev.2023.

FGV. Fundação Getúlio Vargas. *Estimativa do Potencial Tributário do Segmento de Combustíveis no Brasil*. 2019. Disponível em <<https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/petroleo-gas-natural-e-biocombustiveis/abastece-brasil/resolucao-cnpe-no-12-2019/contribuicoes-dos-interessados/plural/fgv-potencial-tributario-relatorio-tecnico-final.pdf>>. Acesso em 14.fev.2023.

FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e Criminalização do Devedor Contumaz: Imposto Declarado e não Pago. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, no 39, p. 255-270, jan.-jun. 2018.

GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. *Revista Digital ESAPERGS*, Porto Alegre, no 2, p. 04 -10, abr. 2014.

IMMERGUT, E. *The rules of the game: The logic of health policy-making in France, Switzerland, and Sweden*. *Journal of Public Policy*, Cambridge, v. 10, n. 4, p. 58-89, 1992.

JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. O protesto de Dívidas Tributárias e o Julgamento da ADI no 5.135. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 136, n. 26, p. 31–52, jan-mar. 2018. 3.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcante. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisando o tema das sanções políticas em matéria tributária. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, v. 9, n. 2, p. 86, mai.ag. 2018.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação—tensão dialética*. In: BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 227-252.

MEIRA, Liziane Angelotti; TABAK, Benjamin Miranda; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; CROOPE, Silvana. Políticas Públicas Brasileiras Relativas ao Comércio Exterior Para Combater O Covid 19. *Revista Jurídica - Unicuriitiba*, no. 64, 2021, p. 381-408.

MENDES, F. M. *Devedor Contumaz*: apontamentos acerca do Projeto de Lei no 1.646/2019, 2019. Disponível em: [http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE\\_ARRAZOADO\\_TECNICO\\_DEVEDOR\\_CONTUMAZ.pdf](http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE_ARRAZOADO_TECNICO_DEVEDOR_CONTUMAZ.pdf). Acesso em: 2 mar. 2020.

MÖLLER, Max. Sanção política e regime especial de fiscalização, *Revista Digital ESAPERGS*, Porto Alegre, no 2, p. 44-56, abr. 2014.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *BEPS ACTIONS*, s.d.. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions>>. Acesso em 14.fev.2023.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022*, 2022. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>>. Acesso em 14.fev.2023.

O ESTADO DE S. PAULO. Lula avalia elevar isenção do IR a dois salários mínimos em 2023. Matéria disponível em < <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2023/02/06/lula-avalia-elevar-isencao-do-ir-a-dois-minimos-em-2023.htm>>. Acesso em 14.fev.2023.

PGFN. *PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*. Boletim de Acompanhamento Gerencial Edição Especial – 2020, 2020. Disponível em < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/boletim-de-acompanhamento-gerencial-dezembro-2020.pdf>>. Acesso em 14.fev.2023.

PGFN. *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*. Estudo Realizado pela PGFN Revela Perfil de Devedores Da Dívida Ativa , 2019. Disponível em < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa#:~:text=A%20pesquisa%2C%20conclu%C3%ADda%20em%20junho,0%2C6%25%20das%20entidades.>>. Acesso em 14.fev.2023.

PGFN/RFB. *Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2023*. [Institui o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF, estabelecendo condições para transação excepcional na cobrança da dívida em contencioso administrativo tributário no âmbito de Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128395>. Acesso em: 24 mar. 2023.

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

RFB. *SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL*. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 14.fev.2023.

RFB. *SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL*. Carga Tributária no Brasil 2018. Análise por Tributos e Bases de Incidência., 2018. Disponível em < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>>. Acesso em 14.fev.2023.

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

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Neotributação ou Justiça Distributiva? *Revista Colunistas Direito do Estado*, Rio de Janeiro, 2015, número 34. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>. Acesso em 14.fev.2023

SENADO FEDERAL. *Resolução do Senado Federal nº 9 de 05 de maio de 1992*. [Estabelece alíquota máxima para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de que trata a alínea 'a', inciso I e paragrafo 1º, inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal ]. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017>. Acesso em: 24 mar. 2023.

SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei do Senado (Complementar) no 284, de 21 de agosto de 2017*. [Regulamenta a Constituição Federal para prever critérios especiais de tributação a fim de prevenir desequilíbrios concorrenciais ]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/130467>. Acesso em: 24 mar. 2023.

SINPROFAZ. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2018, 2019*. Disponível em < <http://www.quantocustaoabrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>>. Acesso em 14.fev.2023

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Plenário). *Recurso Ordinário em Habeas Corpus no 163.334*. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 379.572 RJ*. Relator: Min. GILMAR MENDES, 11 de abril de 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur4554/false>. Acesso em: 29 mar. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 550.769/RJ*. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 22 de maio de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 24 mar. 2023.

TSEBELIS, George. Processo decisório em sistemas políticos: veto players no presidencialismo, parlamentarismo, multicameralismo e pluripartidarismo. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 12, n. 34, p. 89-117, 1997. Disponível em < [http://www.anpocs.com/images/stories/RBCS/34/rbcs34\\_06.pdf](http://www.anpocs.com/images/stories/RBCS/34/rbcs34_06.pdf)>. Acesso em 14.fev.2023.

*Liziane Angelotti Meira*  
*Luís Carlos Zucatto*  
*Achilles Linhares de Campos Frias*  
*Benjamin Miranda Tabak*

VALOR ECONÓMICO. Lula Defende Isentar Ir Para Pobres, Aumentar para Ricos e Reajustar Salário Mínimo pelo PIB. Matéria disponível em < <https://valor.globo.com/politica/noticia/2023/01/18/lula-defende-isentar-ir-para-pobres-aumentar-dos-ricos-e-reajustar-salrio-mnimo-pelo-pib.ghtml>>. Acesso em 14.fev.2023.

WORLD ECONOMICS. *Brazil's Gini Coefficient, 2019*. Disponível em < <https://www.worldeconomics.com/Inequality/Gini-Coefficient/Brazil.aspx>>. Acesso em 14.fev.2023

WORLD INEQUALITY LAB. *World Inequality Report, 2022*. Disponível em < <https://wir2022.wid.world/download/>>. Acesso em 14.fev.2023

