XV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI ALICANTE - ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2026 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Educação Jurídica
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello – UFMS – MS
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG
Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Raymundo Juliano Feitosa; Antonio Carlos Diniz Murta– Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5274-671-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Meio ambiente e sustentabilidade: perspectivas globais e locais na agenda 2030

2. Direito tributário. 3. Financeiro. XV Encontro Internacional do CONPEDI Alicante - Espanha (1: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



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

XV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI ALICANTE - ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente na Espanha nos encontramos para discutir temas da mais alto relevância jurídica. Em especial, o temática tributária e financeira. Deparama-nos com artigos da mais alta qualidade e de instigação científica relevante. Artigos tendo como objeto imunidade tributária do terceiro setor, alargamento da base de cáculo do IBS, microempredndedor individual e o modelo de IVA brasileiro, cadastros técnicos municipais, incentivos fiscais para medicamentos inovadores no Brasil, lei complementar n.º 225/2026 e do devedor contumaz, responsabilidade fiscal e justiça social; e, finalmente, seletividade ambiental, regressividade tributária e justiçam fiscal. Todos os conteúdos propostos nos fazem refletir profundamente sobre como o sitema tributário nacional brasileiro é frequentemente sujeito a críticas, merecendo de toda comunidade juridica, notadamente aqueles que atuam no âmbito da pesquisa de pós graduação estrito sensu, a buscar novas formas de interpretar o direito tributário posto, mormente num momento em que convivemos com uma reforma tributária em transição em nosso país. O fato de nos encontrarmos para tal reflexão jurídica em terras estrangeiras, em terras de Espanha, na belíssima e charmosa Alicante, nos permite um distanciamento, por um breve momento, de nossos afazeres profisssionais /acadêmicos fazendo, assim, que tenhamos uma visao conjunta e sistêmica emnriquecedora de doutrina provocadora e efetivamente enriquecedora. Parabéns a todos os autores pelo seu erudito trabalho e contribuição à ciência do direito tributário.

LEI COMPLEMENTAR N.º 225/2026 E O DEVEDOR CONTUMAZ: SANÇÃO POLÍTICA NO CÓDIGO DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES?

"COMPLEMENTARY LAW NO. 225/2026 AND THE SERIAL TAX DEFAULTER: POLITICAL SANCTION IN THE BRAZILIAN TAXPAYER BILL OF RIGHTS?"

Alexandre Naoki Nishioka [1]
Frederico Cazu dos Santos [2]

Resumo

O presente artigo analisa criticamente o regime jurídico introduzido pela Lei Complementar nº 225/2026, que institui o Código de Defesa do Contribuinte e positivou, no plano legislativo nacional, o conceito de devedor contumaz. O objetivo central consiste em examinar se as medidas aplicáveis a esse sujeito passivo configuram sanções políticas vedadas no direito tributário brasileiro. Para tanto, inicialmente investiga-se a construção normativa do conceito de devedor contumaz, a partir da definição legal baseada nos critérios de substancialidade do débito, reiteração da inadimplência e ausência de justificativa. Em seguida, apresenta-se breve referencial teórico sobre a natureza das sanções tributárias e a vedação às sanções políticas, instituto de origem jurisprudencial consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A partir desses parâmetros, procede-se à análise das medidas sancionatórias previstas na legislação, especialmente a declaração de inaptidão da inscrição no cadastro de contribuintes e o impedimento de propositura ou prosseguimento de recuperação judicial, com possibilidade de convolação em falência a requerimento da Fazenda Pública. Conclui-se que tais medidas apresentam indícios de desproporcionalidade e podem configurar mecanismos indiretos de coerção ao pagamento de tributos, em potencial afronta à livre iniciativa, ao livre exercício da atividade econômica e ao princípio da proporcionalidade.

Palavras-chave: Devedor contumaz, Sanções políticas, Direito tributário, Livre iniciativa, Execução fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

This article critically examines the legal framework introduced by Complementary Law No. 225/2026, which established the Brazilian Taxpayer Bill of Rights and formally incorporated into national legislation the concept of the serial tax debtor. The study aims to assess whether the measures applicable to such taxpayers constitute political sanctions, which are traditionally prohibited in Brazilian tax law. Initially, the paper analyzes the statutory

[1] Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (FDRP-USP). Professor do Mestrado e Doutorado do ITE - Bauru. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado.

[2] Graduado pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto. Pesquisador no Grupo de Pesquisa de Direito Tributário Contemporâneo e Processo Administrativo Tributário. Advogado.

construction of the concept of the persistent tax debtor, focusing on the legal criteria of substantial tax debt, repeated non-compliance, and absence of justification. It then presents a brief theoretical overview of tax sanctions and the prohibition of political sanctions, a doctrine primarily developed through the jurisprudence of the Brazilian Supreme Federal Court. Based on these parameters, the article evaluates the sanctions provided by the statute, particularly the declaration of tax registration unfitness and the prohibition of filing or continuing judicial reorganization proceedings, which may result in bankruptcy upon request by the tax authorities. The study concludes that such measures appear disproportionate and may operate as indirect mechanisms of tax collection, potentially infringing the principles of free enterprise, economic freedom, and proportionality.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Serial tax defaulter, Political sanctions in tax law, Tax enforcement, Free enterprise, Judicial tax execution

1. Introdução

“Sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos”. Essa é a definição de devedor contumaz trazida pela Lei Complementar n.º 225/2026 – que, ironicamente, é responsável por instituir o Código de Defesa do Contribuinte. A necessidade de uma caracterização uniforme não era recente, de modo que, embora veiculada em uma legislação aparentemente voltada à premiação da conformidade fiscal e defesa geral e abstrata dos contribuintes, vence a disposição sancionatória – reservando para si o destaque normativo.

De fato, por muito tempo o conceito do inadimplente tributário recorrente era dependente de uma interpretação genérica da jurisprudência e de leis regionais esparsas, ocasionando uma insegurança jurídica severa – em decorrência da disseminação de caracterização e aplicação subjetiva, variando conforme o aparato hermenêutico utilizado pelo fiscal ou julgador (seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial)(Nishioka; Paravela, 2022, p. 176). No entanto, em que pese a demanda descrita, a veiculação desse tema na lei optada e, principalmente, modo e efeitos (notadamente as sanções presumivelmente políticas) relacionados à sua caracterização, demandam uma análise crítica (ainda que de maneira não exaustiva, dado tempo e espaço limitado), objeto do presente artigo.

Para tanto, o trabalho estipula, em um primeiro momento, as novas lindes apresentadas sobre a noção em exame, valendo-se de recorte jurisprudencial pertinente e da própria lei complementar, observando as relações ali dispostas, principalmente quanto os quesitos de substancialidade, reiteração e ausência de justificativa. Nesse recorte ainda, foram feitas breves observações quanto às imprecisões terminológicas, à necessidade de ponderação dos pisos monetários e à aparente existência de sanções embutidas na construção do conceito.

Sequencialmente, viram-se pequenos apontamentos sobre a sanção tributária e a vedação à sanção política nesse campo, definindo-nos a partir de fontes doutrinárias e novamente jurisprudências, resgatando – nesse quadrante da discussão – princípios de proporcionalidade, liberdade de exercício de atividade econômica, além de destacar a existência de meios próprios de impugnação e persecução tributária do aparato estatal.

No momento seguinte, seguiu-se a exatamente para a averiguação das sanções presentes na Lei Complementar e seu possível entendimento como sanções políticas em especial (i) o impedimento de propositura de recuperação judicial ou de prosseguimento desta, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente e (ii) declaração de inaptidão da inscrição no cadastro de contribuintes da

respectiva administração tributária enquanto perdurarem as condições que deram causa à decisão que o caracterizou como devedor contumaz.

A relevância temática é indissociável ao marco na legislação tributária, sobretudo posto que se trata de matéria em lei complementar, influenciado o ordenamento em nível nacional. Soma-se a isso a positivação do conceito e afetação potencial de inúmeros contribuintes – novamente em todos os âmbitos federativos – como também a contemporaneidade e pertinência da discussão sobre inadimplência tributária em um contexto de recorde arrecadatório, instituição de novos tributos e aumento de carga tributária efetiva (aliada à não superação do déficit fiscal).

No que diz respeito à metodologia, optou-se pelo método hipotético-dedutivo, sustentado pela composição bibliográfica da doutrina e jurisprudência imediatamente relacionada com a temática investigada, aliada à uma exploração documental centralizada na figura da Lei Complementar n.º 225/2026 – pedra de toque da análise que proporcionou o objeto principal discutido e orientou a formação da bibliografia.

2. Limites de conceito positivado

Até o momento, como se adiantou, não havia precisão quanto às características que compunham a figura do devedor contumaz. Bem verdade, além da obviedade inicial de um contribuinte que não cumpria com suas obrigações tributárias de maneira recorrente, nem mesmo o regime jurídico relacionado estava bem estabelecido. Observe-se, por exemplo, o RHC 163.334/SC, uma das fontes jurisprudências mais desenvolvidas sobre o tema.

Nesse julgado, a inadimplência recorrente do contribuinte de ICMS – para além de agregar em seu campo semântico a estrutura de "comportamento empresarial ilegítimo que gera concorrência desleal" – foi tipificada nos moldes da apropriação indébita como crime contra a ordem tributária. Em que pese pequenas divergências na composição dos votos, o julgamento do RHC 163.334/SC fixou o tema de repercussão geral: "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". No entanto, há a ressalva de 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". Nota-se que, em exercício consciente de tentar dirimir a perigosa posição adotada pelo e. Corte Constitucional, há a criação de 3 requisitos não previstos em lei, tampouco ponderados na seara de coação estritamente tributária

– mesmo havendo essa preocupação nos votos vogais (tanto quanto a legitimidade do poder legiferante quanto aos princípios envolvendo o direito tributário sancionador).

Para mais das críticas de impossibilidade de verificação efetiva do onerado da operação – se contribuinte de fato ou de direito (Paulsen, 2025. p. 276) – e de eventual descabimento de punição penal por dívida tributária (Bossa, 2020), percebia-se um clara dificuldade de demarcação do fim do regime tributário e início do regime penal (ou de qualquer outro também ponderado, em especial o concorrencial). Estabeleceu-se, de maneira abrangente, que o instituto estaria relacionado à concorrência desleal, ou ao planejamento tributário abusivo de financiamento por inadimplência, ou, ainda, ao enriquecimento ilícito (da pessoa física utilizando a PJ – efetiva parte devedora – como artifício ardil).

O quadro do julgamento supra desenvolvido é extremamente ilustrativo da imprecisão terminológica decorrente da ausência normativa. A nova legislação, conquanto não supra especificamente a discussão dos requisitos para enquadramento criminal, ostenta, ao menos, critérios mais cristalinos quanto à caracterização do conceito investigado. Recuperando nossa constatação inicial, três signos que qualificam a inadimplência se destacam: substancial, reiterada e injustificada. A norma, em igual atenção, procurou defini-los.

Substancial é compreendido como valor igual ou superior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)[1] e equivalente a mais de 100% do seu patrimônio conhecido, considerando créditos tributários em situação irregular, inscritos em dívida ativa ou constituídos e não adimplidos, tanto em âmbito administrativo quanto em judicial. Esses parâmetros são exclusivos para nível federal, possibilitando o estabelecimento de outras balizas por Estados e Municípios em legislação específica própria – com a ressalva de que, superado o prazo de um ano presente em suas disposições finais para adequação da legislação, tais condições serão aplicadas aos entes que não criaram suas respectivas leis.

Com efeito, o montante apresentado em absoluto geraria uma discrepância inconciliável entre as diversas capacidades econômicas empresariais, de modo que a relação à superação da totalidade do patrimônio conhecido (implicando, portanto, uma pressuposta atividade comercial lícita) era medida necessária para praticabilidade do quesito. Isso, somado ao fato que a irregularidade está associada, também, à não ocorrência de moratória, depósito do

[1] Diga-se de passagem, a jurisprudência citada tratava de um caso fático, em valores não atualizados, de R$ 30.463,05. Os créditos eram de 2008 e 2009, o julgamento foi realizado 2019. Mesmo corrigido, é patente a diferença de pisos entre os marcos conceituais, principalmente se destacado que o mais recente não prevê a dita inadimplência como tipo penal. Em um contexto de permeabilidade do Direito Tributário Sancionador, sobretudo em relação ao princípio da insignificância (Silva, 2007, p. 300), a alteração de paradigma no valor de inadimplência convida a prudência de revisar o precedente vinculante – conquanto sua recência.

montante integral ou garantia idônea, parcelamento ou medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário. A questão da substancialidade, por conseguinte, não é de toda desarrazoada, exigindo quesitos aparentemente conformes a uma lógica de operação funcional da potencial empresa alvo da classificação.

Em sequência, a lei complementar trata de definir o critério temporal, ou seja, a reiteração. Em seus moldes, considera-se reiterada a manutenção de créditos tributários em situação irregular em, pelo menos, 4 (quatro) períodos de apuração consecutivos, ou em 6 (seis) períodos de apuração alternados, no prazo de 12 (doze) meses. O prazo de 1 (um) ano é assíduo nas legislações estaduais, porém a redução para quatro ou seis meses é um indicativo de endurecimento fiscalizatório, em relação às legislações de ICMS já analisadas pelos tribunais superiores. Por exemplo, a Lei Complementar n.º1.320/2018 do estado de São Paulo previa o período de 6 (seis) meses independentemente se consecutivos ou não. Por sua vez, a Lei Ordinária n.º 13.711/2011 do estado do Rio Grande do Sul, o período era de 8 (oito) meses[2].

Em terceiro lugar, resta a consignação da justificativa. Segundo a norma, existem motivos objetivos capazes de infirmar a caracterização contumácia – os quais a própria também estabelece (ao invés de deixar eventualmente para ato infralegal, senão adjetivá-los como exemplificativos). O rol taxativo é simples, justifica-se a inadimplência quando existirem circunstâncias externas que envolvam estado de calamidade reconhecido pelo poder público ou quando forem apurados resultados negativos no exercício financeiro corrente e no anterior – salvo indícios de fraude ou má-fé.

Devido, nesse ínterim, um pequeno aparte quanto a aparente intenção do legislador e a consequência prática da organização e redação da norma. Se a vista da leitura se percebe o intuito de reduzir o arbítrio na verificação dos requisitos (seja por autocontenção da autoridade tributária administrativa, seja por redução de recursos argumentativos do contribuinte sob investigação), a utilização do termo "indícios" – ainda que entendido de modo usual[3] conforme veiculado em lides administrativas e judiciais - abre margem para, no limite, entregar a expectativa de objetividade ao escrutínio subjetivo do julgador administrativo responsável.

Observação essa também apropriada à excepcionalidade de justificativa quando relacionada à presença de execução fiscal. Na verdade, para além das primeiras razões já

[2] A alteração promovida pela Lei nº 14180/2012 deu nova redação ao dispositivo que cuida do limite temporal, retirando a construção de "sucessiva ou alternadamente", ocasionando um ambiguidade que, na redação original, não existia.

[3] Indeterminação possivelmente relevante que, sobretudo na seara tributária, pode colocar em xeque as garantias individuais do contribuinte relacionadas, em maior grau, a legalidade tributária em seu aspecto de fundamento (cujo cumprimento exige a determinação dos signos optados pela norma) (Ávila, 2026 a, p. 121).

abordadas, a lei complementar ainda específica uma justificativa idônea relacionada a persecução do crédito tributário em via judicial, exigindo a ausência de fraude à execução – dessa vez exemplificando os atos que não configurariam à fraude (não ocorrência de distribuição de lucros e dividendos, de pagamento de juros sobre capital próprio, de redução do capital social ou de concessão de empréstimos ou mútuos pelo devedor). Exige-se, para comprovação da não realização, a consistência e a veracidade das informações cadastrais e da escrituração das obrigações acessórias, de modo a inverter o ônus da prova ao potencial devedor contumaz (além da discutibilíssima imposição ao acusado da prova de ausência de autoria e materialidade).

Perpassados esses três quesitos analisados, têm-se o novo conceito positivo de devedor contumaz. No entanto, antes de avançarmos as consequências negativas ao contribuinte em razão dessa categorização, é propício o aviso que existe uma equiparação na própria definição – valendo-se de uma sanção embutida. Trata-se da assimilação do sujeito passivo que for parte relacionada de pessoa jurídica baixada ou declarada inapta nos últimos 5 (cinco) anos com créditos tributários em situação irregular cujo montante totalize valor igual ou superior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), inscritos ou não em dívida ativa da União, ou que mantém a qualificação de devedora contumaz.

O dispositivo explicita que a interpretação de parte relacionado deve se dar de acordo com a definição presenta na atual Lei de Preços de Transferência (Lei n. 14.596/2023). Nesse sentido, há um prejuízo automático, com possibilidade de *todas* as punições veiculadas na legislação complementar, às controladas, controladoras, PJ com participação relevante no quadro societário ou, até mesmo, pessoa natural com grau de parentesco.

Dadas essas contatações, duas ilações apresentam-se: há efetiva invasão dos direitos individuais da pessoa física que se estigmatiza sem a desconsideração imediata da pessoa jurídica – portanto violando, ao que parece, as proteções inatas da construção de patrimônio e reputação distintas; e, de igual modo em juízo preliminar, perfaz-se a inviabilização da estratégia de criação de unidade produtiva isolada para superação de crises economias da empresa (independentemente do tipo de causa).

Essas e outras sanções, ao menos em uma avaliação preliminar de conhecimento e instalação da nova legislação, indicam uma certa desproporcionalidade e, principalmente, violação de alguns parâmetros máximos das punições tributárias. No entanto, antes de analisarmos efetivamente quais são, repassemos um breve referencial teórico sobre a ideia de sanção tributária e sanção política.

3. Sanção tributária e vedação à sanção política tributária

A ideia de sanção, notoriamente, é um dos pressupostos fundamentais do próprio ordenamento jurídico. Não há norma sem sanção diretamente relacionado ao cumprimento (ou não) da regra veiculada, posto que a contramedida está condicionando à sua eficácia. Acrescentaria Bobbio, indicando uma certa solidificação desses aspecto teórico, que a sanção jurídica foi uma opção da sociedade de executar as regras sociais de modo que a repressão pelo descumprimento fosse externa e institucionalizada – uma espécie de reforço na eficácia normativa (2010, p. 151-153).

A sanção tributária, portanto, tem a mesma finalidade genérica de garantir a eficácia das hipóteses de suas normas. Contudo, uma vez que recebeu independência no estudo e regime, tornando-se campo autônomo, manifesta suas peculiaridades. Mais notadamente, considerando que suas obrigações (e punições) são oriundas de um *ius tributandi* (Fajersztajn, 2019, p. 99), as penalidades pecuniárias são as sanções naturalmente congênitas. Em paralelo, ainda cientes das distinções do Direito Tributário, a viabilização do exercício fiscalizatório da autoridade estatal impõe um segundo tipo de obrigação, a dita obrigação acessória ou – nesse trabalho, ausente o prejuízo da distinção – deveres instrumentais ditos de conformação de regime (Carvalho, 2021, p. 907).

No entanto, as sanções tributárias, entendidas como dispositivos garantidores de eficácia (em nível de regra[4]) – seja para pagamento do tributo, seja para possibilitação de verificação de conformidade fiscal – uma vez derivadas de uma intervenção estatal significativa na esfera das liberdades individuais, assim como, em situação específica, situadas no ordenamento nacional regido pela Constituição de 1988, demandam um exercício de ponderação quanto ao seu limite punitivo (tanto abstratamente, quanto, sobretudo, relacionada à concretização da hipótese prevista na lei).

Nesse exato exercício de ponderação que surge a concepção de vedação às punições de sobremaneira desarrazoadas capazes de punir tão severamente o contribuinte que desvirtuam de sua finalidade inicial de arrecadação ou fiscalização, resultando, concretamente, no impedimento da atividade comercial ou laboral se o crédito tributário não for adimplido. Essas são as condições das nomeada sanções políticas. Em termos mais aperfeiçoados, Hugo de Brito

[4] Leia-se "normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual normativa e a construção conceitual dos fatos" (sem grifos no original)(Ávila, 2026 b, p. 108).

Machado leciona que são "restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outros" (1998, p.46). Clélio Chiesa ainda acrescentaria que, sob pena de inconstitucionalidade, é impossível ao legislador "contemplar a impontualidade[5] no pagamento do tributo como hipótese de uma norma restritiva de direitos" (2006, p. 47).

Aliás, resgatando o critério da constitucionalidade, faz-se pertinente destacar que a vedação à sanção política não é positivada em lei, mas surge de fonte jurisprudencial, a saber, do conjunto das súmulas do e. STF números 70, 323 e 547[6]. Todas têm o condão de impedir o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo e consolidaram, conjuntamente à doutrina, a determinação de sanção política e sua proibição no ambiente de execução do crédito tributário.

Essa raiz de *common law* (fundada exclusivamente em precedentes), porém, acarreta as previsíveis adversidades da ausência de positivação – a saber - as condições específicas dos casos concretos no controle constitucional difuso (ou até mesmo das particularidades do concentrado), a alteração do colegiado formador do precedente e a essencial prática do *distinguishing*. Ora, enquanto existirão julgamentos que reforçam a garantia do contribuinte, como o inciso II do Tema 856 de repercussão geral que declarou, sem contornos hermenêuticos, que é "inconstitucional a restrição ilegítima ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando imposta como meio de cobrança indireta de tributos", haverá, igualmente, julgamentos com o condão de flexibilizar a vedação, como a tese fixada na ADI 5.135 – a qual declarou legítimo o protesto de CDAs "por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política".

No limite, a compreensão da vedação à sanção política em matéria tributária – suprimindo, nessa oportunidade, quaisquer críticas ao processo hermenêutico do e. Tribunal (que foi, independentemente do resultado, legítimo – envolve dois parâmetros: o respeito ao princípio da proporcionalidade e respeito à existência de meios legítimos de constrição patrimonial e persecução do crédito tributário (nominalmente, a execução fiscal).

[5] Avancemos a limitação da impontualidade como inadimplência incondicionada, compreendendo que, caso o fato não invada um tipo criminal próprio, o não pagamento não pode refletir na restrição de direitos (sobretudo considerando as diversas etapas proteção que o sujeito acusado teria se fosse tratado no âmbito do Direito Penal antes da determinação individualizada e específica da pena)

[6] "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo"; "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos"; "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais"; conteúdo das súmulas, respectivamente.

Respeito à proporcionalidade, pois: por um, em uma perspectiva ampla sobre de matérias do Direito Público, há a necessidade de um controle sistemático que percorre os momentos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito das medidas estatais adotadas (Sarlet, 2025, pp. 334-335); por dois, em uma observação do microssistema das punições, em razão da confusão que determina o próprio conceito, ou seja, entre a sanção punitiva e coativa com fim arrecadatório. Nesse segundo momento, exige-se a ponderação do princípio da proporcionalidade em seu grau mais cuidadoso, quer dizer, na seara dos princípios do Direito Penal que permeiam o Direito Tributário Sancionador e para todos os seus destinatários (legislador, autoridade executiva, julgador e contribuinte) (SILVA, 2007, p. 305).

Por sua vez, respeito à existência de meios legítimos de constrição patrimonial e persecução do crédito tributário posto que a execução é o meio adequado já legitimado no ordenamento - inclusive contanto com regalias especiais em relação à uma execução de crédito comum, uma vez que é regida pela Lei de Execuções Fiscais ao invés do Código de Processo Civil. Como relembra José Casalta Nabais (ainda que no direito irmão português), a somente através de um processo especializado é possível garantir, não somente a tutela jurisdicional efetiva, como principalmente a impugnação ampla dos atos da Administração Tributária – distintamente dos processos administrativos, os quais possuem limitação probatória, participação da própria autoridade fazendária no quadro de julgadores (2005, p. 495).

Nesse diapasão, é indispensável relembrar que o direito ao crédito tributário é um direito legítimo da respectiva administração titular, no entanto, como aponta Rodrigo Dalla Pria:

> O objetivo fundamental da atividade jurisdicional, mais que simplesmente *dizer* o direito (objetivo) aplicável ao caso concreto, é a própria realização do direito material violado, fenômeno que revela seu aspecto finalístico e que se expressa, normativamente, pela ideia de efetividade da tutela jurisdicional, típico instrumento de concretização do ideal de justiça (substancialmente considerada) (2021, p. 563).

Dessa forma, não se nega o evidente direito de cobrança dos tributos, mas se evidencia que o modelo que legitima o próprio estado é aquele que, paralelamente, legitima a execução fiscal como a opção de "coação" a ser adotada.

Em adendo, é propício acrescentar que a Execução Fiscal, embora imponha restrições severas ao executado, esteve sujeita ao crivo da limitação do poder de polícia do estado e da preservação da atividade econômica. Ora, a Constituição dispõe que um dos valores fundantes

da república brasileira são a livre iniciativa (art. 1º, IV) e triplica a salvaguarda desse princípio tanto no âmbito das garantias individuais (art. 5º, , quanto na composição do conceito de ordem econômica. A eventual restrição imposta pela função social alegadamente viabilizada pela arrecadação tributária, não pode inviabilizar o exercício da atividade econômica, sob pena última de inviabilizar a solvibilidade das obrigações tributárias (Torres, 2006, p.175).

Feitos esses breves apontamentos, na esperança de que a pausa para construção desse pequeno referencial não tenha desvirtuado o caminho inicial da inquirição, segue-se para a investigação propriamente dita das sanções previsas na Lei Complementar ao devedor contumaz.

4. As sanções previstas na Lei Complementar n.º 225/2026 ao devedor contumaz.

Conservando a expectativa, faz-se a ressalva, nesse momento da análise das punições, que não está sendo desconsiderado o prejuízo social ocasionado pela figura do devedor contumaz, principalmente no que diz respeito aos aspectos prejudiciais à livre concorrência (Nishioka; Paravela, 2022)(Godoy; Basso, 2015). Em um análise econômica do direito, considerando os aspectos concorrências, não é difícil a constatação de que a tributação é (ou pode ser entendida como) um custo de transação – influenciando tanto na composição dos preços, quanto nos arranjos contratuais (Silveira, 2009, pp. 22-23) – de maneira que aquele que não arca com o custo tributário aufere um vantagem competitiva.

Não se nega também o fato de que existe dispositivo na Constituição Federal voltado a utilização da extrafiscalidade da tributação para ajustes concorrenciais, dito art. 146-A (inserido pela Emenda Constitucional n.º 42/2003), integrando o aspecto positivo da teoria da neutralidade fiscal – isto é, a correção de imperfeições do livre comércio através de instrumentos fiscais – no ordenamento pátrio (Rothman, 2009).

Todavia, quanto a tais considerações, duas outras reflexões. Primeiramente, deve-se ponderar que neutralidade fiscal prevalece em seu aspecto negativo, posto que surge em contraposição ao dirigismo estatal – fundamentada na livre iniciativa (e não na livre concorrência) – com intuito de evitar um determinante externo governamental na estrutura das atividades econômicas (Ferraz Júnior, 2005). Em segundo lugar, o que se investiga é a violação de direitos do contribuinte *lato sensu*. Em que pese ser configurado como devedor contumaz, a vedação à sanção política permanece como garantia inclusive desse indivíduo.

No mais, restará clara a posição de preocupação acadêmica com o aparente abuso quando da seguinte transcrição:

> *Lei Complementar n.º 225/2026*
> Art. 13. Serão aplicadas ao devedor contumaz, isolada ou cumulativamente, as seguintes medidas:
> I - impedimento de:
> a) fruição de quaisquer benefícios fiscais, inclusive a concessão de remissão ou de anistia, e 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;
> b) participação em licitações promovidas pela administração pública;
> c) formalização de vínculos, a qualquer título, com a administração pública, como autorização, licença, habilitação, concessão de exploração ou outorga de direitos; e
> d) propositura de recuperação judicial ou de prosseguimento desta, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente;
> II - declaração de inaptidão da inscrição no cadastro de contribuintes da respectiva administração tributária enquanto perdurarem as condições que deram causa à decisão que o caracterizou como devedor contumaz;
> III - no âmbito federal, sujeição ao rito do contencioso administrativo previsto no parágrafo único do art. 23 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

É inegável o descompasso da proporcionalidade, em observações iniciais. Na hipótese em que o intuito legislativo *não* seja a cobrança indireta através de coação ilegal, não haveria por que repetir condições já previstas para o inadimplente tributário eventual (inclusive quando o crédito desse contribuinte está em disputa judicial) – em prejuízos semelhantes à inclusão no CADIN, como o impedimento de fruição de benefícios fiscais, participação em licitações ou a formalização de vínculos com a administração pública.

Em outro momento, se a busca é por conformidade, a proibição 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 é medida completamente desapropriada sob a faceta da adequação do princípio da proporcionalidade. Último ponto esse, a propósito, demonstra a desconsideração do prejuízo como crédito autêntico, evidenciando, nesse juízo preliminar, um preocupação arrecadatória imediata (recobrando, por aqui, a conjuntura que agregava a relevância temática – a saber, aumento de tributos, aumento arrecadatório e manutenção de déficit fiscal) .

No entanto, esses são pensamentos de menor monta. As violações mais gritantes são a declaração de inaptidão da inscrição no cadastro de contribuintes da respectiva administração tributária e o impedimento da propositura de recuperação judicial ou de prosseguimento desta,

motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente.

Quanto ao primeiro, torna-se hialina a relação ente a definição de sanção política que se buscou e foi definida e o dispositivo legal. Ora, se é proibido utilizar de coação para cobrança de tributos – sobretudo aquela imposição que impeça o exercício da livre iniciativa – como poderia ser constitucional a ameaça de inaptidão de registro caso não haja o pagamento do crédito tributário pelo devedor contumaz? Percebe-se que é quase a literalidade da vedação, apontando-se, pelo menos nessa perspectiva inicial, à uma inconstitucionalidade não apreciada no processo legislativo de elaboração da norma.

Quanto ao segundo, para além de se equiparar ao primeiro no que toca ao encerramento da atividade econômica empresarial, em outras palavras, a autorização de falência como coação à regularização fiscal, não somente é inadequado ao fim (ilegal) perseguido, pois desvirtua a ferramenta de recuperação judicial que serve justamente para a tentativa de estabilização financeira da empresa inadimplente[7] (interferindo negativamente no interesse de inúmeros terceiros e do próprio interesse arrecadatório da Fazenda Pública); como também levanta uma série de questionamentos sobre a legalidade, o interesse processual (legitimidade do pedido de convolação) e a competência do juízo universal de recuperação judicial e falência em decorrência a aparente autonomia da contumácia como motivo suficiente para a falência à despeito do arbítrio do juiz natural.

Essas duas medidas punitivas, aliadas aquela mencionada sobre a equiparação da parte relacionada ao devedor contumaz, revelam, em um juízo limitado, possíveis inconstitucionalidades no Código de Defesa do Contribuinte em razão da configuração de sanções políticas ao devedor contumaz, em que pese tanto o elogio à tentativa de combate à essa prática abusiva, quanto o marco conceitual pela positivação do instituto em legislação complementar (que possui caráter nacional e intuito de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária).

Por fim, em comento de passagem e com fito conclusivo, o panorama parece confirmar, em aproveitamento da análise, o uso excessivo de sanções para conformidade fiscal no Brasil (Carvalho; Botosso, 2025), bem como a desproporcionalidade punitiva em matéria

[7] Como muito bem aponta Gustavo Saad Diniz, quando discorrendo sobre os interesses que se almejam proteger com a recuperação judicial, "com o advento da LREF, determinou-se nova estrutura principiológica e de regras com o objetivo de permitir, preferencialmente, o soerguimento da empresa em crise. Os credores saíram da posição passiva de meros expectadores e cobradores, para serem envolvidos na organização empresarial em crise, permitindo escolhas que evitem a derrocada. Essa constatação decorre do fato de que os credores também estão envolvidos na trama da organização e podem sofrer impactos diretos da bancarrota da unidade empresarial". (2022, p. 669).

tributária nas normas nacionais recentes, notadamente a Lei Complementar n.º 227/2026 (Nishioka; Santos, 2025).

5. Considerações Finais

O presente trabalho propôs-se a analisar criticamente as medidas punitivas impostas ao devedor contumaz na Lei Complementar n.º 225/2026, sob a hipótese de que as sanções ali veiculadas tratar-se-iam de sanções políticas, vedadas na seara tributária. Com esse objetivo, investigou-se, incialmente o conceito de "devedor contumaz" realizando uma contraposição entre a referência construída pela jurisprudência e a nova determinação presente na lei em comento. Naquele quadrante, observou-se que nos 3 três critérios de caracterização (substancialidade da dívida, reiteração e ausência de justificativa), há razoabilidade no estabelecimento de montante arbitrário relacionado ao patrimônio conhecido; há endurecimento no critério de reiteração; e, há imprecisão perigosa nas justificativas, como também há relação preocupante quanto a consideração da parte relacionada como devedora contumaz.

Em sequência, discorreu-se brevemente sobre a definição de sanção tributária e a vedação à sanção política, explicando-se que o segundo conceito é fruto de construção jurisprudencial e sujeito a alterações dos precedentes, mas engloba, via de regra, a proibição de coação estatal para cobrança indireta de tributos. A vedação está calcada igualmente na proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica, no princípio da proporcionalidade da atuação estatal (na amplitude de sua manifestação) e na existência de opção processual legítima de cobrança do crédito tributário (a execução fiscal).

Por fim, feitas as ressalvas sobre o prejuízo à concorrência em razão do *player* econômico que, ao inadimplir sistematicamente o pagamento de tributos, reduz seu custo de transação e configura uma vantagem competitiva indevida, assim como observado a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, ambos com intuito de melhor esclarecer o objeto analisado, deu-se o estudo crítico propriamente dito. Nesse ponto, fez-se verificação da desproporcionalidade das medidas impostas de menor potencial lesivo, como, em investigação limitada, constatou-se a ocorrência de sanção política em relação a declaração de inaptidão da inscrição no cadastro de contribuintes da respectiva administração tributária e o impedimento da propositura de recuperação judicial ou de prosseguimento desta, motivando a convolação da recuperação judicial em falência a pedido da Fazenda Pública correspondente. Isso, posto que são medidas que efetivamente impedem o livre exercício da atividade econômica e carregam um interesse arrecadatório obtuso.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Legalidade Tributária Material: Conteúdo, Critério e Medida do Dever de Determinação.** 4 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2026 (a).

_____. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 23ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodvim, 2026 (b).

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad. Denise Agustinetti. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BOSSA, Gisele Barra. O conceito de devedor contumaz na prática dos tribunais superiores e a punição penal pela simples existência de dívida fiscal: RHC/SC 163.334, desafios legislativos e reflexos tributários. *In*: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Org.). **Temas de direito tributário: Homenagem ao Prof. Gilberto de Ulhôa Canto**. 1ª ed. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em:** < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 225, DE 8 DE JANEIRO DE 2026. Institui o Código de Defesa do Contribuinte**. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp225.htm>.

_____. **LEI Nº 14.596, DE 14 DE JUNHO DE 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**(...). Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14596.htm>.

_____.**Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334**. Relatoria do Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgado em 18/12/2019, DJe 12/11/2020).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direto Tributário: Linguagem e Método**. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. BOTOSSO, Carolina. O USO EXCESSIVO DAS SANÇÕES PARA GARANTIA DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL. **Revista de Direito Tributário da APET**, n. 51, p. 477–498, 2025.

CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária – Limites à Instituição de Deveres Tributários e à Imposição de Sanções pelo Não-pagamento de Tributo e Não-cumprimento de Deveres Instrumentais. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário, 10º volume**. São Paulo: Dialética, 2006.

DINIZ, Gustavo Saad. **Curso de Direito Comercial**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2022.

ESTADO DE SÃO PAULO. **LEI COMPLEMENTAR N° 1.320, DE 06 DE ABRIL DE 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.** Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Disponível em: < https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>.

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.** Assembleia Legislativa. Gabinete de Consultoria Legislativa. Disponível em: < https://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/13.711.pdf>.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no Direito Tributário. Série Doutrina Tributária vol. XXVIII**. São Paulo: Quartir Latin, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado. *In* TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros, 2005.

GODOY, L. de S.; BASSO, J. P. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial, 2015. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wpcontent/uploads/2015/07/SONEGAÇÃO_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 30**. São Paulo: Dialética, 1998.

NABAIS, José Casalta. Justiça Administrativa e Justiça Fiscal. *In* NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal.** Coimbra: Edições Almeida S.A., 2005.

NISHIOKA, Alexandre Naoki; PARAVELA, Tatyana Chiari. A Disseminação de Conceitos Subjetivos na Seara Tributária: os Reflexos da Atuação do Devedor Contumaz. *In* BOSSA,

Gisele Barra.; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BRIGAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno Taveira (org.). **Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: Das Boas Práticas à Criminalização de Condutas**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022.

_____. SANTOS, Frederico Cazu dos. A Responsabilidade Tributária dos Desenvolvedores ou Fornecedores de Programas Utilizados para Registro de Operações com Bens ou Serviços que Possuam Funções Destinadas ao Descumprimento da Legislação Tributária. In: ANAIS DO **XIV ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BARCELOS – PORTUGAL**. Barcelos: Conpedi, 2025.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

SARLET, Ingo Wolfang; MARINONI, Luiz Guilherme.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional - 14ª Edição 2025**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

SILVA. Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens nas Importações e seus Limites Constitucionais. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário, 10º volume**. São Paulo: Dialética, 2006.