

COMPLEMENTO DE VOTO

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 284, de 2017 – Complementar, da Senadora Ana Amélia, que *regula o art. 146-A da Constituição Federal*; e sobre o Projeto de Lei Complementar nº 164, de 2022, do Senador Jean-Paul Prates, que *regula o art. 146-A da Constituição Federal e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*.

Relator: Senador **VENEZIANO VITAL DO RÊGO**

I – RELATÓRIO

Na 5ª Reunião Extraordinária desta Comissão, realizada no último dia 2 de abril, oferecemos nosso relatório aos Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 284, de 2017 – Complementar, e Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 164, de 2022. Na forma do relatório proposto, foi apresentado substitutivo ao PLP nº 164, de 2022.

Na sequência, a Presidência da Comissão concedeu vista coletiva aos Senadores nos termos do art. 132 do Regimento Interno do Senado Federal (RISF). Desde então, foram apresentadas as Emendas nºs 10 a 15-CCJ, de autoria do Senador Mecias de Jesus, e 16-CCJ, do Senador Jader Barbalho, as quais analisamos a seguir.

II – ANÁLISE

A Emenda nº 10-CCJ possui objetivo semelhante ao da Emenda nº 4-CCJ, já acolhida parcialmente. Especificamente, enuncia que do total de créditos tributários considerados para identificar o devedor contumaz, serão deduzidos (i) os saldos de parcelamentos e de acordos de transação tributária



que estejam adimplentes; (ii) os valores empenhados, liquidados e vencidos, porém não efetivamente pagos, decorrentes de compras governamentais; e (iii) os valores correspondentes a créditos líquidos e certos relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) que originalmente são próprios do sujeito passivo em face da União e que foram reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado que já defina o montante a ser restituído. A proposta é parcialmente adequada e, neste ponto, já está contemplada. Isto porque os débitos do contribuinte relativos a valores parcelados e transacionados estão regulares, nos termos dos arts. 151, VI, e 156, III, do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Todavia, as demais hipóteses não se justificam, pois são créditos de titularidade do sujeito passivo que não necessariamente serão utilizados para pagamento de seus débitos.

A Emenda nº 11-CCJ determina que não será caracterizado devedor contumaz o sujeito passivo que (i) tiver deferido, pelo Poder Judiciário, o processamento da sua recuperação judicial; (ii) tiver capacidade de adimplemento; ou (iii) houver liquidado nos últimos 10 (dez) anos valores superiores ao principal de seu débito, excluídos, juros e multas. Entendemos que a sugestão, na parte da recuperação judicial, contraria o texto atual do substitutivo (art. 7º, III) e não se justifica. As demais também não devem ser acatadas, pois a não caracterização como devedor contumaz vai além da simples capacidade de pagamento, haja vista que este, muitas vezes, usa a inadimplência como estratégia negocial.

A Emenda nº 12-CCJ insere a expressão “de que trata o art. 6º desta Lei Complementar” para qualificar o contribuinte, nos arts. 1º e 2º. Ou seja, restringe a aplicação das disposições da proposição aos devedores classificados como contumazes. A sugestão, tal qual aquela contida nas Emendas nºs 5 e 7-CCJ, foca a aplicação dos regimes diferenciados de tributação aos devedores contumazes. A medida gera segurança jurídica e merece acolhimento.

A Emenda nº 13-CCJ, em sentido semelhante, insere a expressão “com reiterado comportamento desconforme” para qualificar o contribuinte, nos arts. 1º e 2º. Além de restringir o escopo de aplicação dos critérios especiais, a proposta traz um novo conceito qualificador, que não é tratado no PLP, razão pela qual fica descolado e gera insegurança jurídica.

A Emenda nº 14-CCJ pretende descontar juros e multas dos créditos tributários, para fins de caracterização do devedor contumaz, nos



termos do art. 6º do PLP. Entendemos que o crédito tributário deve ser considerado como um todo, para fins de identificação do devedor contumaz, como se extrai do art. 113, § 1º, do CTN, razão pela qual rejeitamos a emenda.

A Emenda nº 15-CCJ também retira a incidência de juros e multa dos créditos tributários, para identificação da inadimplência substancial, que consideramos inapropriada. Ademais, cumula os critérios do art. 8º do substitutivo com as do art. 6º, para identificação do devedor contumaz, medida que acreditamos inadequada. De fato, as ações indicadas no art. 8º dependem, para sua apuração, de investigação mais aprofundada, que é importante para justificar o cancelamento das atividades do devedor contumaz que pratica fraude ou crime, mas não para sua caracterização.

A Emenda nº 16-CCJ insere no art. 3º, *caput*, do PLP um novo setor para aplicação de critério especial de tributação, qual seja, mineração. Segundo explica o autor, de acordo com auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), o setor mineral tem sonogado fatia considerável da compensação financeira pela exploração de recursos minerais (Cfem), conhecida como royalties da mineração; e também há questões relacionadas à evasão da taxa anual por hectare (TAH), embora em menor escala. A questão é relevante, mas, requer maiores estudos que não aconselham a sua inclusão na proposição neste momento. E há a possibilidade, prevista na proposição, de aplicação dos critérios especiais de tributação a outros tipos de produtos e serviços, mediante requerimento de entidade representativa do setor, de órgão com competência para defesa da concorrência, da agência reguladora setorial ou ainda por iniciativa da administração tributária, desde que cumpridos os requisitos legais. Outrossim, recordamos que a Cfem não é espécie tributária (art. 20, § 1º, da Constituição Federal), foco do PLP.

Analisadas as novas emendas apresentadas, cabe reforçar um aspecto essencial do PLP, qual seja, ele trata de dois assuntos que, embora correlatos, têm objetivos e fundamentos específicos diversos.

O primeiro dirige-se à fixação de critérios especiais pelos entes federados, para garantir o adequado cumprimento de obrigações tributárias principal ou acessória, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. A base constitucional para tanto é o art. 146-A da Constituição Federal (CF).

O segundo refere-se à fixação de critérios para a definição do devedor contumaz, que tem seu amparo constitucional no art. 146, III, ao



atribuir competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

O intuito do PLP, portanto, é gerar segurança jurídica, de forma que haja unicidade mínima das legislações específicas sobre esses temas quando editadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Não por outro motivo propomos, no substitutivo, a divisão dessas matérias do PLP em capítulos diferentes (II e III). Para reforçar esse aspecto, que, nos parece, ainda tem proporcionado alguma desinformação, estamos aperfeiçoando, neste Complemento de Voto, também com apoio de emendas, os textos da ementa e dos arts. 1º e 2º do substitutivo, principalmente para deixar claro que os critérios especiais de tributação se aplicam ao devedor contumaz e não a qualquer sujeito passivo, e com o intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Também efetuamos algumas modificações formais no projeto, para melhorar a ordem lógica.

A Emenda nº 2-CCJ, que havia sido rejeitada no relatório anterior, foi parcialmente acolhida na parte que trata das razões que afastam a inadimplência injustificada, que deixam de ser cumulativas e passam a ser alternativas.

III – VOTO

Ante o exposto, votamos pela constitucionalidade, juridicidade, regimentalidade e boa técnica legislativa do PLP nº 164, de 2022, e do PLS nº 284, de 2017 – Complementar, na forma da Emenda nº 3-CTFC, e, no mérito, pela **aprovação** do PLP nº 164, de 2022, e pelo acolhimento total ou parcial das Emendas nºs 2-CCJ, 3-CCJ, 4-CCJ, 5-CCJ, 6-CCJ, 7-CCJ, 8-CCJ, 10-CCJ, 12-CCJ na forma do substitutivo abaixo, pela rejeição das demais emendas, e por declarar prejudicado o PLS nº 284, de 2017 – Complementar.

EMENDA Nº – CCJ (Substitutivo)

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 164, DE 2022

Estabelece normas gerais para a fixação de critérios especiais de tributação para garantir o adequado cumprimento das obrigações tributárias, com o



objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do art. 146-A da Constituição Federal, e para a identificação e o controle de devedores contumazes.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I DO OBJETO

Art. 1º Esta Lei Complementar dispõe sobre normas gerais para o estabelecimento de critérios especiais de tributação para garantir o adequado cumprimento das obrigações tributárias, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, nos termos do art. 146-A da Constituição Federal, e normas gerais para a identificação e o controle de devedores contumazes.

CAPÍTULO II DOS CRITÉRIOS ESPECIAIS PARA O ADEQUADO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Art. 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão estabelecer, por lei específica, os seguintes critérios especiais para garantir o adequado cumprimento de obrigações tributárias principal ou acessória por parte dos devedores contumazes de que trata o art. 6º desta Lei Complementar, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência:

I – manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento de sujeito passivo;

II – controle especial do recolhimento do tributo, de informações econômicas, patrimoniais e financeiras, bem como da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais;

III – antecipação ou postergação do fato gerador;

IV – concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico;



V – adoção de alíquota específica, por unidade de medida, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

VI – adoção de regime de estimativa, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º O mercado poderá ser considerado em sua extensão nacional, regional ou local, a depender do alcance territorial do tributo em relação ao qual seja adotado o critério especial de tributação, observado o disposto no inciso VI do art. 4º desta Lei Complementar.

§ 2º As alíquotas previstas no inciso V do *caput* deste artigo adotarão como parâmetro um ou mais dos seguintes critérios:

I – levantamento de preços coletados por entidade desvinculada do Fisco, podendo ser entidade privada ou entidade pública ligada a instituto de pesquisa, ou entidade de classe, devendo o levantamento evidenciar os critérios para determinar o preço médio considerado;

II – estudos realizados pelo Fisco, a partir dos preços praticados pelas empresas do setor no mercado considerado, além do valor dos insumos e outros dados obtidos a partir da escrituração eletrônica, devendo os critérios e os dados serem divulgados previamente, preservado o sigilo fiscal quanto aos contribuintes dos quais as informações foram extraídas.

§ 3º Na hipótese do inciso VI do *caput* deste artigo, ao fim do período de apuração do tributo será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que:

I – pagará a diferença apurada, se positiva;

II – deduzirá a diferença, se negativa, do pagamento devido no período de apuração seguinte.

§ 4º O crédito a título de estimativa de que trata o § 3º deste artigo, acumulado por mais de três períodos de apuração, respeitado o prazo decadencial, poderá ser compensado nos termos da legislação específica de cada ente.



Art. 3º Enquadram-se no campo de aplicação dos critérios especiais previstos nesta Lei Complementar os agentes econômicos considerados devedores contumazes nos termos do art. 6º desta Lei Complementar, e que realizem transações com:

I – combustíveis e biocombustíveis;

II – bebidas alcoólicas e produtos classificados nos códigos 20.09; 21.06.90.10 Ex 02; 22.01 e 22.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022;

III – cigarros que contenham tabaco;

IV – outros tipos de produtos e serviços, mediante requerimento de entidade representativa do setor, de órgão com competência para defesa da concorrência, da agência reguladora setorial ou ainda por iniciativa da administração tributária, desde que atendidas as seguintes condições cumulativas:

a) a carga tributária seja, no mínimo, equivalente ao percentual de lucro adotado para o setor na apuração do imposto sobre a renda apurado com base no lucro presumido;

b) haja prova de desequilíbrio concorrencial causado pela inadimplência tributária.

Parágrafo único. Os procedimentos para aplicação do inciso IV do *caput* deste artigo serão estabelecidos em lei do ente interessado, que deverá observar, no mínimo, as seguintes condicionantes:

I – publicidade dos atos de instauração e conclusão do procedimento, exigindo-se a demonstração dos requisitos previstos nas alíneas “a” e “b” do inciso IV do *caput* deste artigo;

II – concessão de prazo, não inferior a 30 (trinta dias), para manifestação de qualquer interessado;

III – fundamentação das decisões, com indicação precisa dos elementos de fato ou indiciários que justificam a medida; e



IV – reavaliação das medidas adotadas, mediante pedido fundamentado de interessado que comprove a cessação dos motivos que as tenham justificado.

Art. 4º Os critérios especiais previstos no art. 2º desta Lei Complementar:

I – poderão ser adotados isolada ou conjuntamente, em função da natureza e gravidade dos atos que tenham ensejado a respectiva aplicação ao contribuinte devedor contumaz;

II – deverão ser motivados, mediante a apresentação de estudo econômico que demonstre os efeitos sobre o mercado dos atos que se pretenda coibir, bem como a necessidade, adequação e suficiência das medidas adotadas para evitá-los ou suprimi-los, observando-se, ainda, o disposto no parágrafo único do art. 3º desta Lei Complementar, no que couber;

III – não substituem os meios regulares de tributação e cobrança de tributos, ainda que em face de devedores cujos débitos decorram de inadimplência eventual ou reiterada de obrigações fiscais;

IV – não excluem regimes gerais ou especiais de tributação com eles não conflitantes;

V – não se aplicam a tributos incidentes sobre a renda, o lucro, a movimentação financeira ou o patrimônio, ressalvada a competência suplementar da União para dispor sobre a matéria, em relação aos tributos de sua competência;

VI – poderão ser objeto de acordo específico para aplicação conjunta em operações que envolvam interesse de mais de uma unidade federada;

VII – serão aplicados individualmente, observadas as seguintes regras adicionais:

a) intimação prévia do sujeito passivo para exercício do direito de defesa, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, e assegurada a interposição de recurso, com efeito suspensivo, que deverá ser apreciado em até 90 (noventa) dias, sob pena de imediato cancelamento do regime diferenciado;



b) aplicação pela autoridade administrativa, por até 12 (doze) meses, admitida prorrogação por decisão fundamentada.

Art. 5º Na vigência de regime diferenciado aplicado na forma do inciso VII do *caput* do art. 4º desta Lei Complementar e respeitado o devido processo legal nele previsto, a autoridade administrativa poderá alterar para suspensão a situação do sujeito passivo no cadastro de contribuintes do respectivo ente federado se caracterizada e enquanto perdurarem quaisquer das seguintes situações:

I – negativa injustificada de exibição de livros e documentos em papel ou eletrônicos de manutenção obrigatória ou de prestação de informações relacionadas à apuração do tributo, quando intimado;

II – negativa injustificada de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as suas atividades;

III – realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem autorização do agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente;

IV – persistência na conduta que motivou a aplicação do regime diferenciado, em pelo menos 3 (três) dos 6 (seis) últimos períodos de apuração.

CAPÍTULO III

DOS CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DE DEVEDORES CONTUMAZES

Art. 6º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se devedor contumaz o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência reiterada, substancial e injustificada de tributos.

§ 1º Considera-se inadimplência reiterada a falta de recolhimento integral de tributo em, pelo menos, quatro períodos de apuração consecutivos, ou em seis períodos de apuração alternados, no prazo de doze meses.

§ 2º Considera-se inadimplência substancial a existência de débitos tributários, na condição de devedor principal ou de corresponsável, inscritos em dívida ativa ou declarados e não adimplidos:



I – de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); ou

II – em montante superior a 30% (trinta por cento) do faturamento do ano anterior, com valor igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

§ 3º Considera-se inadimplência injustificada a existência de débitos tributários, na condição de devedor principal ou de corresponsável, inscritos em dívida ativa ou declarados e não adimplidos, em situação irregular por período igual ou superior a um ano, sem que seja demonstrada pelo sujeito passivo a existência de, ao menos, uma das seguintes hipóteses:

I – existência de garantia integral e idônea ou de causa suspensiva da exigibilidade, observado o disposto nos arts. 151 e 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);

II – inexigibilidade da prestação de garantia para a discussão judicial do crédito tributário, nos casos previstos na legislação;

III – existência de controvérsia jurídica relevante e disseminada, conforme art. 16 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020;

IV – afetação da matéria objeto do crédito tributário para julgamento dos Recursos Extraordinário e Especial repetitivos, a que se refere o art. 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

V – fundamento jurídico relevante para afastar a respectiva cobrança, assim entendido aquele que já tenha sido acolhido por tribunal administrativo ou judicial e sobre o qual não haja orientação firmada em sentido contrário ao pretendido pelo sujeito passivo, em súmula, decisão vinculante ou acórdão de julgamento de recursos repetitivos do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

VI – circunstâncias externas relacionadas a:

a) dificuldades financeiras ou operacionais oriundas de crise com significativo impacto no segmento econômico do devedor; ou



b) situações que envolvam estado de calamidade pública;

VII – comportamentos relacionados ao devedor:

a) apuração de resultado negativo no exercício financeiro corrente e no anterior;

b) demonstração da inexistência da prática de atos de liberalidade patrimonial desde a ocorrência do fato gerador;

c) comprovação que, durante a situação de exigibilidade dos créditos tributários, não houve distribuição de lucros e dividendos, pagamento de juros sobre capital próprio, redução do capital social ou concessão de empréstimos ou mútuos pelo devedor, exceto, nesta última hipótese, se a atividade for inerente ao objeto social do sujeito passivo;

d) não possuir no quadro societário, independentemente do percentual de participação, sociedades, sócios-gestores, representantes legais ou beneficiários finais, sediados no Brasil ou no exterior, que tenham participação em duas ou mais pessoas jurídicas dissolvidas irregularmente ou declaradas inaptas nos últimos 5 (cinco) anos com a existência de débitos que se encontrem em situação irregular, inscritos ou não em dívida ativa.

§ 4º A caracterização de sujeito passivo como devedor deverá ser motivada, com indicação precisa dos elementos de fato que demonstram a presença dos requisitos dos §§ 1º a 3º deste artigo, observado o devido processo legal, na forma da lei.

Art. 7º O devedor contumaz poderá sofrer, isolada ou cumulativamente, as seguintes medidas:

I – impedimento de fruição de quaisquer benefícios fiscais, inclusive a 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 apuração ou quitação de tributos;

II – impedimento de formalização de vínculos, a qualquer título, com a Administração Pública como autorização, licença, habilitação, concessão de exploração ou outorga de direitos; e



III – provocação da entidade pública competente para decretar intervenção, liquidação extrajudicial ou outros instrumentos congêneres, ou ajuizamento de insolvência civil ou de pedido de falência contra o devedor, independentemente do preenchimento dos requisitos previstos nos arts. 73 e 94 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Parágrafo único. Nos casos em que o sujeito passivo considerado devedor contumaz preste serviço público essencial, nos termos do art. 10 da Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989, ou opere infraestruturas críticas, nos termos do Decreto nº 9.573, de 22 de novembro de 2018, o disposto no inciso II do *caput* deste artigo não se aplicará aos contratos e aos vínculos, a qualquer título, vigentes, sendo a penalidade prevista aplicável, apenas, em relação à participação em novos processos licitatórios ou à formalização de novos vínculos, a qualquer título.

Art. 8º Sem prejuízo das medidas previstas no art. 7º desta Lei Complementar, poderá ser cancelada a inscrição do sujeito passivo caracterizado como devedor contumaz no cadastro de contribuintes do respectivo ente tributante, quando:

I – tiver sido constituído ou for utilizado, segundo evidências, para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiras empresas;

II – declarar ser gerida, dirigida ou administrada por interpostas pessoas, que não desempenhem de fato estas funções;

III – tiver participado, segundo evidências, de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais, inclusive por meio de emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias ou cessão de créditos inexistentes ou de terceiros;

IV – produzir, comercializar ou armazenar mercadoria roubada, furtada, falsificada, adulterada ou em desconformidade com os padrões estabelecidos pelo agente regulador e/ou órgão fiscalizador competente; ou

V – utilizar como insumo, comercializar ou armazenar mercadoria objeto de contrabando ou descaminho.



Art. 9º Os entes tributantes, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à regulamentação do processo administrativo de que trata este Capítulo, com observância às seguintes garantias, no mínimo:

I – concessão de prazo de 30 (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 15 (quinze) dias, com efeito suspensivo; e

IV – revisão das medidas adotadas se os débitos que as motivaram forem extintos, suspensos ou caso seja apresentada garantia integral e idônea, desde que inexistentes outros débitos exigíveis.

§ 1º Aplica-se, subsidiariamente, o rito estabelecido na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 2º O processo administrativo de que trata este artigo poderá abranger vários devedores relacionados entre si, assegurada a análise individualizada do preenchimento dos requisitos previstos neste Capítulo.

§ 3º No âmbito federal, a regulamentação de que trata o *caput* deste artigo será definida em Portaria Conjunta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Art. 10. Na hipótese de pagamento ou de negociação das dívidas pelo devedor o procedimento será:

I – encerrado, se houver pagamento integral das dívidas; ou

II – suspenso, se houver negociação integral das dívidas e regular adimplemento das parcelas devidas.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS



Art. 11. O sujeito passivo considerado devedor contumaz, nos termos do Capítulo III desta Lei Complementar, por decisão administrativa definitiva, ficará sujeito às sanções previstas na legislação penal e à vedação prevista no inciso III do art. 5º da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Art. 12. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator

