

# O DEVEDOR CONTUMAZ DE ICMS SOB A ÓTICA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

THE CONTINUOUS GST DEBTOR FROM THE VIEW OF THE ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

MÁRCIO FERNANDES LIMA<sup>1</sup>

MARISA ROSSIGNOLI<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o devedor contumaz de tributos no Direito Tributário, sob a ótica da Análise Econômica do Direito. O devedor contumaz é aquele que deixa de pagar os tributos devidos de forma consciente e reiterada, obtendo, assim, uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes do mercado e causando prejuízos ao Fisco e à sociedade. O devedor contumaz do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) declara as suas operações de vendas e calcula corretamente o imposto devido, separando a parcela de operações próprias daquela referente à substituição tributária, todavia não efetua o pagamento. A maximização da riqueza da sociedade tem que ser considerada em conjunto com as escolhas racionais dos indivíduos, que agem no intuito de maximizar seus interesses individuais. A ação dos devedores contumazes é uma escolha racional em busca da maximização dos benefícios individuais, de forma a obter benefícios em detrimento da coletividade. O método utilizado é o dedutivo e o trabalho foi realizado por meio de revisão bibliográfica. Verifica-se que escolhas de não pagar os impostos devidos podem levar o mercado a ser ineficiente e, conseqüentemente, não maximizar o uso dos recursos existentes. Assim, não coibir a atuação dos devedores contumazes poderá gerar um efeito perverso para todo o sistema, diminuindo a arrecadação tributária e, também, influenciando outros empresários a agirem de forma análoga para poderem continuar competindo.

**Palavras-chave:** devedor contumaz; análise econômica do direito; ICMS; sonegação fiscal.

## ABSTRACT

*The present work aims to analyse the continuous tax debtor in Tax Law, from the perspective of the Economic Analysis of Law. The continuous tax debtor is one who fails to pay outstanding taxes consciously and repeatedly, thus obtaining an advantage in relation to other competitors in the market and causing losses to tax authorities and society. The continuous tax debtor of the Goods and Services Tax (GST) declares its sales operations and correctly calculates the tax due, separating the portion of its own operations from that referring to tax substitution, however, not making the payment. The maximization of society's wealth has to be considered in conjunction with the rational choices of individuals, who act in order to maximize their individual interests. The action of*

1 Mestrando em Direito pela Universidade de Marília/SP (UNIMAR). Auditor Fiscal da Receita Estadual na SEFAZ/SP. Graduado em Direito pela ITE Bauru e em Gestão Empresarial pela FATEC/SP. Especializando em Direito Tributário (IBET/SP). Especialista em Gestão Pública pela Universidade de Uberlândia (UFU/MG) e em Gestão Empresarial pela ITE Bauru. ORCID Id: <http://orcid.org/0000-0002-7500-0932>.

2 Docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR. Doutora em Educação pela Universidade Metodista de Piracicaba - UNIMEP, Mestre em Economia pela PUC-SP e graduada em Economia pela UNESP. Delegada Municipal do Conselho Regional de Economia para a cidade de Marília - SP. ORCID iD: <http://orcid.org/0000-0001-6223-9146>.

### Como citar esse artigo:/How to cite this article:

LIMA, Márcio Fernandes; ROSSIGNOLI, Marisa. O DEVEDOR CONTUMAZ DE ICMS SOB A ÓTICA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO. *Revista Meritum*, Belo Horizonte, v. 17, n. 2, p. 41-58, 2022. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v17i2.8928>.

*continuous tax debtors is a rational choice in search of maximizing individual benefits, in order to obtain benefits to the detriment of society. The method of research used is the deductive method and the work was carried out through a bibliographic review. It turns out that choices not to pay outstanding taxes can lead the market to be inefficient and, consequently, not maximize the use of existing resources. Thus, not avoiding the acts of continuous tax debtors could have a perverse effect on the entire system, reducing tax collection and also influencing other entrepreneurs to act in a similar way in order to continue competing.*

**Keywords:** *continuous tax debtor; economic analysis of law; GST; tax evasion.*

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os efeitos para a economia e para a sociedade do devedor contumaz de tributos no Direito Tributário, sob a ótica da Análise Econômica do Direito. A análise interdisciplinar sobre o tema é de fundamental importância para entendermos a dimensão do problema.

Para isso, será feita uma análise sobre a atuação do devedor contumaz que deixa de pagar os tributos devidos de forma consciente e reiterada, obtendo, assim, uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes do seu ramo de atividades.

Na sequência, serão tratados os principais princípios constitucionais relativos ao caso. O princípio da livre iniciativa como sendo um dos pilares da República Federativa do Brasil e um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Da mesma forma, o princípio da livre concorrência, que é considerado um desdobramento da livre iniciativa e um dos pilares da ordem econômica.

Destaca-se, todavia, que os princípios não são absolutos. O Estado deve garantir meios para que as pessoas possam exercer o seu empreendedorismo, todavia deve haver um ponto de equilíbrio entre a interferência do Estado e a atuação das empresas.

Considera-se importante adentrar nas especificidades da tributação e da incidência tributária do ICMS, haja vista algumas particularidades que o tributo apresenta, principalmente relacionadas à substituição tributária e sua não cumulatividade. Importância essa que refletirá nos tipos penais envolvidos nos crimes de sonegação fiscal e nos crimes contra a ordem tributária.

Por derradeiro, será feita uma discussão sobre a Análise Econômica do Direito e suas repercussões no campo tributário. Mais precisamente, dar-se-á enfoque na atuação do devedor contumaz e na relevância do Estado em coibir tal conduta, haja vista que o não pagamento de tributos poderia culminar no entendimento de que tais condutas, moralmente reprováveis, poderiam se tornar aceitáveis pela sociedade, sob o argumento de que o excesso de deveres instrumentais e a alta carga tributária justificariam a sonegação.

## 2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A CARACTERIZAÇÃO DO DEVEDOR CONTUMAZ

Não há uma definição no Código Tributário Nacional sobre a caracterização do devedor contumaz de tributos, nem tampouco há um tratamento constitucional sobre o tema. Assim, é necessária uma definição baseada na doutrina e na legislação estadual para a correta definição do devedor contumaz de tributos.

### 2.1 DEVEDOR CONTUMAZ

Devedor contumaz é aquele devedor que deixa de pagar os tributos devidos de forma consciente e reiterada, obtendo, assim, uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes do seu ramo de atividades. É aquele que declara normalmente as suas operações de venda e os seus débitos tributários, todavia intencionalmente não recolhe os tributos, o que faz com que o custo do seu negócio seja menor do que o custo médio da concorrência, fato esse que permite que a empresa efetue vendas com valores abaixo dos preços do mercado, tendo assim uma vantagem competitiva sobre seus concorrentes diretos.

De acordo com Paulsen (2014), a inadimplência contumaz implica não apenas prejuízos ao Fisco como também desequilíbrios na concorrência, mormente em setores mais sensíveis em que a tributação assume patamares muito onerosos. Complementa afirmando que é obrigatório que os empresários cumpram suas obrigações, sob pena de se criarem vantagens competitivas artificiais.

Para análise do tema, é de extrema importância que se faça a devida distinção entre o devedor contumaz daquele outro contribuinte que deixou eventualmente de pagar os tributos. Na grande maioria das vezes, o empresário que deixa de quitar as suas obrigações o faz por dificuldades momentâneas, por um período suficiente para que retome o caixa do seu negócio e não como uma prática reiterada para levar vantagem sobre a concorrência. O devedor honesto tem a intenção de regularizar os seus débitos em uma oportunidade futura. Por outro lado, o devedor contumaz age deliberadamente, de forma planejada para obter indevida vantagem sobre a concorrência. O devedor contumaz eventualmente já deixa de calcular o valor dos tributos em sua contabilidade de custos, de forma que o valor final do produto já nem mais considera os valores que deveriam ser repassados para o Estado.

Neste sentido, de acordo com o voto exarado pelo Ministro do STF, Roberto Barroso, RHC 163.334/SC (BRASIL, 2019), devedores contumazes são aqueles que fazem do inadimplemento o seu *modus operandi*:

Não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês.

A situação é diversa em relação aos devedores contumazes, que fazem do inadimplemento seu *modus operandi*. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários

anos. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera. (BRASIL, 2019)

A atuação do devedor contumaz extrapola a simples inadimplência, pois tem em sua estratégia empresarial o não recolhimento dos tributos e, para isso, usa de todos os artifícios que tem ao seu alcance para protelar a cobrança e a possível execução judicial, muitas vezes abusando de recursos e liminares para que o Fisco não consiga atingir o patrimônio da empresa, nem tampouco o patrimônio pessoal do empresário.

De acordo com o art. 19 da Lei Estadual SP nº 1.320, de 06 de abril de 2018 (SÃO PAULO, 2018), devedor contumaz é o sujeito passivo da obrigação tributária que possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a seis períodos de apuração, consecutivos ou não, nos doze meses anteriores; e/ou aquele que possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a quarenta mil Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs. Assim, considerando que no exercício financeiro de 2022 o valor da UFESP é de R\$ 31,97, o montante para caracterizar o contribuinte como devedor contumaz de tributos é de aproximadamente R\$ 1,2 milhões de reais (Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo).

Importante salientar que o Estado de São Paulo não considera nos valores acima os débitos com exigibilidade suspensa, ou seja, os débitos que ainda estão sendo discutidos administrativa (pois ainda não houve a inscrição do débito em dívida ativa) ou judicialmente mediante processo judicial em que o débito ainda não pode ser exigido pela Fazenda ou, mesmo que exigível judicialmente, tenha sido apresentada garantia integral para garantia dos débitos, nos termos do art. nº 151 do CTN.

## 2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: A LIVRE INICIATIVA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 (CF) enumera o princípio da livre iniciativa como um dos pilares da República Federativa do Brasil. Assim como os princípios da dignidade humana, da soberania, da cidadania, o princípio da livre iniciativa constitui o fundamento do Estado Democrático de Direito.

No Brasil, a atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (COELHO, 2020, p. 459).

De acordo com Carrazza (2013), excepcionalmente admite-se que o Estado intervenha no campo reservado à livre iniciativa, o que ele faz por intermédio de suas empresas públicas e de suas sociedades de economia mista. Há um campo reservado para a livre iniciativa, do mesmo modo que há também um campo para a atuação estatal.

O Estado deve garantir meios para que as pessoas possam exercer o seu empreendimento por meio de empresas. Os tributos devem ser dosados com razoabilidade, de forma que não sejam um empecilho para o desenvolvimento da livre iniciativa. Deve haver um ponto de equilíbrio entre a atuação do Estado e a atuação das empresas.

É sabido de todos que a empresa muitas vezes realiza determinada operação que não lhe enseja lucro, mas lhe propicia a disponibilidade de dinheiro para aplicar em outra, esta, sim, rentável. Outras vezes, vende determinadas mercadorias, com prejuízo, apenas para atrair clientes. A tributação isolada de cada operação, com a quebra do sistema operacional da empresa, inviabilizará tais procedimentos, sendo, por isto mesmo, contrária à livre iniciativa econômica, além de ser desprovida de validade jurídica (MACHADO, 1993, p. 3).

Importante destacar que o princípio da livre iniciativa não é absoluto. A CF de 1988 reservou assuntos que devem ser tratados como competência exclusiva da Administração Pública. Dentre eles podemos listar os previstos nos artigos 21, 25, 30 e 32 da CF. Assim, como exemplos de matérias exclusivas tem-se a exploração de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, serviços de exploração de gás encanado, a prestação de serviços públicos de interesse local etc.

Para Oliveira (2022), o princípio da livre iniciativa pode ser relativizado, não infringindo o direito de se exercer uma atividade econômica:

Há de se frisar que a relatividade do princípio da livre iniciativa refere-se, especificamente, às restrições impostas em lei para o livre exercício de uma determinada atividade econômica, não infringindo a dissociação entre o direito de exercer livremente uma atividade econômica e o direito de administrá-la (OLIVEIRA, 2022).

Segundo Carrazza (2013), os particulares só ingressam no campo reservado aos serviços públicos ou aos atos de polícia quando contratados pelo Estado, segundo as fórmulas da concessão e permissão. Mas, mesmo quando isto acontece, o Estado não se desonera do dever e da titularidade de supervisioná-los. Afinal, os serviços e os atos de polícia continuam públicos. Não migram, por força da concessão ou da permissão, para as hostes do direito privado.

De acordo com Figueiredo:

[...] a regra é a liberdade do exercício da atividade econômica, como corolário da livre iniciativa, na qual o Estado não deve interferir na manifestação volitiva de seus cidadãos para tanto. Todavia isso não significa que o Estado, nos casos em que se evidencie interesse da coletividade, não possa regular a atividade econômica, impondo requisitos para o seu exercício racional, atuando inclusive com poder de polícia administrativa para fazer valer e efetivar tais medidas, devendo tal dispositivo ser interpretado de forma sistemática com os demais preceitos constitucionais do direito econômico (FIGUEIREDO, 2011, p. 65-66).

Não obstante, o princípio da Livre Concorrência aparece como princípio da Ordem Econômica e pode ser considerado como um desdobramento da livre iniciativa. Assim, cabe ao Estado regular a atividade econômica para evitar abusos de qualquer parte ou interesse. O Estado deve defender ativamente a livre concorrência, incentivando atividades e setores.

De acordo com Silva (1998):

A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Os dois dispositivos se complementam no

mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista (SILVA, 1998, p. 876).

A intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais etc. (CARRAZZA, 2013).

Em uma análise mais aproximada sobre as decisões judiciais sobre a atuação e a coibição da prática do devedor contumaz, há uma clara dualidade entre a os princípios citados. De um lado há o direito fundamental à livre iniciativa e de outro está o direito à livre concorrência, haja vista que o não recolhimento reiterado dos tributos acaba dando uma indevida vantagem para os devedores contumazes.

Em análise à dualidade entre o direito fundamental à livre atividade econômica e o direito à livre-concorrência, o STF já se manifestou no sentido de que, em algumas situações, não estamos diante de um caso normal em que a empresa que atua licitamente merece toda a proteção constitucional (BRASIL, 2013), havendo decidido como devida a exigência do cumprimento de requisitos para a empresa poder exercer a atividade econômica especial:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Neste caso, a Suprema Corte entendeu como constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros, podendo, o Fisco, cassar o registro especial de funcionamento pelo não pagamento dos créditos tributários devidos pela empresa.

### 3. O DEVEDOR CONTUMAZ E A TRIBUTAÇÃO

O procedimento de apuração e de declaração do crédito tributário, assim como o cumprimento dos deveres instrumentais inerentes ao contribuinte do ICMS, acaba tornando o processo de pagamento e cobrança do imposto mais complexo e demorado. A regra de não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), permite que o contribuinte possa se creditar do imposto pago nas operações anteriores e transmitir o crédito que foi por ele declarado para o próximo contribuinte da cadeia da mercadoria. Ocorre que o imposto não foi efetivamente recolhido pelo devedor contumaz na operação anterior, mas, mesmo assim, o adquirente da mercadoria poderá se apropriar deste crédito declarado, sem que haja efetivamente o recolhimento do imposto destacado na nota fiscal, o que torna a ação do devedor contumaz ainda mais prejudicial para o mercado e para o Estado.

#### 3.1 PECULIARIDADES SOBRE A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

De acordo com o Art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), o ICMS mercadorias incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação, nela sendo incluídas eventuais despesas acessórias, tais como seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição. Ademais, o frete integra o valor aduaneiro das mercadorias, razão pela qual também compõe a base de cálculo do imposto na sua incidência sobre a importação (PAULSEN, 2020, p. 606).

Assim, incluem-se na base de cálculo as (ii) bonificações (iii) frete, (iv) seguro, (v) acréscimo correspondente ao financiamento realizado pelo alienante nas vendas a prazo, e (vi) o valor de mão obra cobrado a título de montagem quando a operação implicar em venda e instalação de máquinas e aparelhos.

Explica Paulsen (2020) que, quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, § 2º, inciso I, da CF, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A não cumulatividade é um mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos, em que o vendedor final da mercadoria poderá se creditar de todo o ICMS pago durante a cadeia de produção e de venda intermediária da mercadoria. Assim, o comerciante que efetuar a venda para o consumidor final da mercadoria irá pagar o ICMS somente sobre o valor que agregou ao produto.

Tal explicação é de suma importância para se explicar o nível de prejudicialidade que o devedor contumaz apresenta ao sistema de pagamentos e apropriações do ICMS, principalmente quando falamos em substituição tributária do imposto.

Prevê o art. 150, § 7º, da Constituição Federal que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Tal previsão constitucional permite ao legislador infraconstitucional a implementação da cobrança do ICMS de forma antecipada (ou postecipada), de acordo com o interesse da tributação e do Estado.

A partir da constituição do crédito tributário, nasce o direito de o Fisco exigir o valor da prestação tributária, ou seja, o crédito tributário passa a ser exigível. A Fazenda Pública passa a ter o direito de cobrar os valores administrativamente.

De acordo com Carvalho (2019, p. 448), por crédito entende-se o direito subjetivo do qual é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, este representado por uma importância em dinheiro.

Na substituição tributária antecipada, o legislador atribui para o fabricante ou para o distribuidor de um produto a responsabilidade sobre o pagamento do imposto de todas as operações que ainda não ocorreram. Ou seja, o fabricante ou o distribuidor deverão calcular o valor final do produto para venda ao consumidor e recolher o ICMS sobre a venda para o consumidor final, além, é claro, do imposto sobre as suas próprias operações.

Da mesma forma entende Carrazza (2013), que explicou que na substituição tributária “para frente” parte-se do pressuposto de que o fato imponible (fato gerador “in concreto”) ocorrerá no futuro e que, portanto, se justifica a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador daquele fato futuro praticará evasão fiscal).

Ainda, de acordo com Paulsen (2020):

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e ao recolhimento do tributo com recursos obtidos junto ao contribuinte, mediante exigência ou retenção. Pressupõe, assim, que o substituto efetivamente tenha “capacidade de colaboração”, ou seja, que esteja em situação que o habilite a proceder ao pagamento sem que tenha de suportar pessoalmente o ônus tributário. Isso porque a relação contributiva se dá entre o Fisco e o contribuinte, servindo o substituto como um facilitador do recolhimento do tributo, forte no seu dever

de colaboração. A relação que vincula o substituto ao Fisco não tem natureza contributiva, mas colaborativa. A obrigação de retenção e de recolhimento “caracteriza-se como uma prestação de fazer preordenada ao cumprimento da obrigação tributária”. O substituto só poderá ser chamado a recolher o tributo com recursos próprios quando tenha descumprido suas obrigações de colaboração com o Fisco (retenção e recolhimento), pois tal o coloca na posição de garante pela satisfação do crédito tributário (Paulsen, 2020, p. 235).

Assim, o legislador elege o substituto para verificar a ocorrência do fato gerador ocorrido, efetuar o cálculo dos valores relativos ao critério quantitativo da hipótese de incidência e, principalmente, para efetuar o recolhimento do tributo da substituição tributária.

### 3.2 O DEVEDOR CONTUMAZ DO ICMS

O devedor contumaz típico do ICMS normalmente declara corretamente as suas operações de vendas e calcula corretamente o imposto devido, sendo a parcela de operações próprias ou aquela referente à substituição tributária.

Fazendo corretamente a declaração e apropriação do imposto, o devedor contumaz tenta se afastar do crime de sonegação fiscal, haja vista que a simples falta de pagamento de obrigações próprias não é configurado como crime na Constituição Federal do Brasil ou na Lei nº 4.729/65, que define o crime de sonegação fiscal.

Conforme o art. 1º da citada Lei nº 4.729/65, constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal (BRASIL, 1965).

De acordo com o exposto, a simples ausência do pagamento do imposto referente às operações próprias, em tese, não é suficiente para caracterizar o crime de sonegação fiscal, desde que o devedor tenha calculado e declarado corretamente o montante do imposto devido, haja vista a ausência de tipo penal específico para a situação.

No entanto, o ICMS traz uma peculiaridade referente ao imposto devido pelas operações onde há substituição tributária para frente (ICMS-ST). Como o substituto tributário é um terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “em lugar” do contribuinte (Paulsen, 2020), ele o faz com recursos obtidos do próprio

contribuinte ou dele retidos. Assim, essa parcela do tributo é denominada ICMS ST, pois trata da parcela que deveria ser paga pelo contribuinte final do imposto, todavia foi antecipada pelo responsável tributário mediante o instituto da substituição tributária.

A caracterização da parcela de ICMS ST é importante devido ao fato de que o substituto faz a cobrança e retenção da parcela de ICMS que deveria ser pago em momento futuro pelo contribuinte de fato. Após devidamente retido, o valor deverá obrigatoriamente ser recolhido aos cofres públicos, haja vista que se trata de parcela de terceiros, não pertencendo, assim, ao substituto que efetuou a retenção.

Ocorre que há previsão na Lei n. 8.137/90 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências), em seu art. 2º, II, que constitui crime deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

De acordo com Paulsen (2020):

Via de regra, a apropriação se dará quando o substituto, ao prestar determinado valor ao contribuinte (pagamento de salário, de remuneração por um serviço, do preço de um produto), proceder à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixar de cumprir, ato contínuo, a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, quanto o terceiro retém o montante do tributo do contribuinte e se apropria dos valores em vez de lhe dar a destinação legal.

Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determinar que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos, o que costuma ocorrer na substituição tributária para a frente, e o substituto, realizando essa cobrança, deixar, na sequência, de efetuar o devido repasse (Paulsen, 2020, p. 820).

Assim, caso o responsável efetue a retenção do ICMS-ST e não efetue o repasse dos valores para os cofres públicos, poderá ele ser enquadrado no crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

## 4. O DEVEDOR CONTUMAZ E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO (AED)

A busca pela maximização das riquezas da sociedade é influenciada pelas escolhas individuais dos integrantes do grupo, de maneira que cada ação individual na busca da maximização de riquezas interfere nas ações dos demais indivíduos do grupo e acabam impactando nos custos de transações.

## 4.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Tendo início nos trabalhos de Ronald H. Coase, *The Problem of Social Cost*, *Journal of Law and Economics*, n. 3 (1960), o movimento se caracterizou pela aplicação dos instrumentos teóricos da teoria microeconômica neoclássica, na explicação de avaliação das instituições em uma realidade jurídica (ALVAREZ, 2006). Sob a ótica da teoria econômica, examinou a distribuição do risco como critério de imputação da responsabilidade que informa o direito de danos. O citado movimento recebeu novo impulso em 1973 com publicação de Richard Posner, *Economic Analysis of Law*, que consolidou o movimento.

De acordo com Alvarez (2006), a proposta de estudo interdisciplinar implica na rejeição da ideia de autonomia da própria ciência jurídica, retomando os postulados do realismo, isto é, a possibilidade do estudo científico da realidade jurídica desde o âmbito das ciências sociais, especificamente através da aplicação da teoria econômica. Traz a perspectiva e a ciência econômica como referencial analítico da regulação e do sistema jurídico.

Wykrota, Cruz e Oliveira (2018) explicam que a Análise Econômica do Direito - AED está direcionada para a microeconomia neoclássica e não de outras teorias econômicas. Posner tem como premissa estruturante a utilização da Microeconomia. A generalização da proposta de “cavar sob a retórica da regulação legal” pressupõe que muitas doutrinas e instituições jurídicas seriam mais bem compreendidas e explicadas enquanto esforços para promover a alocação eficiente de recursos.

Não obstante, Wykrota, Cruz e Oliveira (2018) discutem que cabe à AED analisar as consequências de certas escolhas e decisões, para dizer se elas são ou não eficientes, do que dizer sobre a real utilidade do acerto ou do erro da escolha de determinados fins.

Destaca-se que a AED analisa os custos de transação, determinando qual o mais eficiente em termos econômicos, todavia não consegue determinar qual o modelo mais adequado ou qual a resposta correta nos casos mais complexos, haja vista que a AED não consegue dizer qual é o interesse público envolvido.

É importante destacar também a colaboração de Ronald Coase para o tema. Coase (2017) defendia que a eficiência decorre da redução dos custos de transação, ou seja: a lei atribui obrigações a partir de causas bi ou plurilaterais que têm natureza recíproca, ensejando no reconhecimento da função do Direito em distribuir as responsabilidades por atos danosos e desta forma, impactando nos custos de transação.

Quando o mercado não consegue, por si só, produzir uma alocação eficiente dos recursos, vemos a ocorrência das falhas de mercado. De acordo com Nicholas Gregory Mankiw (2004), as falhas de mercado podem ser causadas pelo menos por dois fatores: externalidades e concentração de poder econômico, que ocasiona no excesso de poder de mercado.

Por externalidades, compreende-se que são as hipóteses nas quais o exercício da atividade econômica realizada pelos indivíduos ocasiona impactos ou efeitos sobre a coletividade ou sobre os agentes próximos ao evento e que não participam dele diretamente como compradores e vendedores. Essas externalidades levam o mercado a ser ineficiente e, conseqüentemente não consegue maximizar o uso dos recursos e o excedente total.

As externalidades podem ser positivas ou negativas, dependendo do modo pelo qual afeta uma terceira parte. Quando o impacto sobre o agente que não participa do mercado é prejudicial, o efeito é chamado de externalidade negativa. Quando o impacto sobre o agente que não participa do mercado é benéfico, o efeito é chamado de externalidade positiva.

As externalidades negativas determinam que o nível de produção socialmente desejável num mercado seja menor que a quantidade de equilíbrio, ao passo que as externalidades positivas determinam que o nível de produção socialmente desejável seja maior que a quantidade de equilíbrio.

A ocorrência das externalidades, evidencia que o mercado não conseguiu alocar os recursos disponíveis de forma eficiente, o que gera um desbalanceamento na lei da oferta e da demanda e pode causar efeitos adversos para o restante da sociedade.

De acordo com Schoueri (2005):

(...) quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas 'externalidades', o que faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos (SCHOUERI, 2005, p. 44).

O estudo das externalidades é importante para o estudo do direito, haja vista que o exercício da atividade econômica realizada pelos indivíduos ocasiona impactos ou efeitos sobre outros indivíduos, levando o Poder Judiciário a prolar decisões que sejam tomadas de forma eficiente não só para o agente, individualmente, como também para a coletividade. Do mesmo modo, deve o Estado atuar para internalizar o objeto negativo da atividade econômica, de forma a evitar lesões para a eficiência coletiva.

A função da intervenção do Estado é a de corrigir falhas de mercado em busca da eficiência econômica e ser justificada em função de uma decisão política de priorização de resultados economicamente eficientes. As falhas de mercado são causadas por imperfeições em virtude da existência de poder econômico dominante, da assimetria de informações entre os agentes econômicos, da existência de bens públicos ou de externalidades.

A existência das falhas de mercado é utilizada para justificar o uso da intervenção do Estado na economia de mercado. Ocorre que o uso das induções econômicas, tais como incentivos fiscais, e da regulação do mercado nem sempre são eficazes no controle das falhas de mercado.

De acordo com Gonçalves e Stelzer (2012):

Em situações que envolvam falhas de mercado, a distribuição ideal de recursos e a alocação eficiente destes restará prejudicada e a consequência é a injustiça em função do desperdício e da escassez fazendo urgir a ação do Estado como reorganizador das relações econômico-sociais através do Direito (GONÇALVES; STELZER, 2012, p. 99).

As induções econômicas podem ser oferecidas por meio de incentivos fiscais, que se manifestam sob a forma de imunidades tributárias, de isenções, de remissões tributárias, de parcelamento de débitos, créditos presumidos, anistia de débitos etc. Tais induções econômicas muitas vezes podem gerar anormalidades no livre mercado, vez que alteram o preço relativo dos bens, provocando externalidades negativas.

## 4.2 O DEVEDOR CONTUMAZ E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

De acordo com Coase (1937), a tributação pode ser entendida como um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em uma maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior. A natureza da firma deve ser considerada simplesmente como sendo o custo de utilização do mecanismo de mercado. A tributação possui uma influência fundamental na escolha dos arranjos contratuais.

No que tange aos custos de transação, expõe Caliendo (2009, p. 21):

A teoria dos custos de transação tem como pressupostos teóricos a ideia de racionalidade limitada, complexidade e incerteza, oportunismo e especificidade de ativos. A teoria parte do pressuposto de que os agentes econômicos são racionais, porém não detém todos os elementos para uma decisão racional. Não há como um agente prever todas as contingências futuras decorrentes de um contrato. (CALIENDO, 2009, p. 21).

Partindo do pressuposto de que há a necessidade de o Estado regular o mercado e a economia, devemos observar que esta intervenção deverá ser efetuada de uma forma que cause o mínimo de efeitos negativos para a sociedade, o mínimo de externalidades negativas para as empresas e para os contribuintes.

Ademais, um dos objetivos do estudo da Análise Econômica do Direito (AED) é a busca pela eficiência econômica. Para isso, deve-se considerar a teoria da maximização de riquezas de Posner:

Em síntese, a teoria da justiça “eficientista” de Posner se resume à ideia de que o critério para avaliar se os atos e as instituições são justas, boas ou desejáveis é a maximização de riqueza da sociedade. Esta concepção, diz Posner, “permite uma reconciliação ente a utilidade, liberdade, e até mesmo igualdade, como princípios éticos que [tradicionalmente] competem entre si (SALAMA, 2012).

Ocorre, todavia, que a busca pela maximização da riqueza da sociedade tem que ser considerada em conjunto com as escolhas racionais dos indivíduos. As escolhas individuais são tomadas de forma a maximizarem os interesses de cada indivíduo e interferem sobremaneira na busca pela maximização da riqueza da sociedade.

Para North (1981), boa parte dos problemas causados pelos comportamentos individuais está no problema do carona (*free rider*), que podem ser caracterizados como aqueles agentes que não pagam pelo consumo de serviço público, ou seja, pegam carona nos benefícios suportados por terceiros.

Os chamados *free riders* adotam o comportamento de utilização de um bem público sem contribuir para a provisão dele, maximizando os seus ganhos individuais e imediatos, deriva do pressuposto de egoísmo do agente, e acabam majorando os custos para ofertar este bem ou serviço, pois os gastos excedentes se transferem para os demais indivíduos, gerando um preço maior a eles, ou mesmo a impossibilidade em fornecê-lo.

De acordo com Schoueri (2005, p. 78), os bens denominados públicos ou coletivos são oferecidos pelo próprio Estado, servindo, então, a norma tributária não no sentido indutor, mas arrecadador, há que possibilitará a toda a sociedade contribuir, na medida da lei, para cobrir os

custos dos bens que a todos aproveitam. Pode-se interpretar o problema dos devedores contumazes como um exemplo de escolha racional em busca da maximização dos benefícios individuais, de forma a obter benefícios em detrimento da coletividade, em detrimento da eficiência. É uma espécie de *free-rider* que se utiliza do sistema legal para obter ganhos individuais.

Os movimentos de regulação dos mercados geralmente impactam negativamente nos custos de transações, pois a lei atribui obrigações a partir de causas bi ou plurilaterais que têm natureza recíproca, impactando na distribuição de responsabilidades pelas transações e nos custos de transação.

Importante destacar também as externalidades envolvidas pelas empresas devedoras contumazes, vez que podem levar o mercado a ser ineficiente e, conseqüentemente, não maximizar o uso dos recursos existentes no sistema tributário.

As externalidades podem ser positivas ou negativas, dependendo do modo pelo qual afeta uma terceira parte. Como externalidades positivas relacionadas no sistema tributário, destaca-se a arrecadação de recursos que são extremamente necessários para o bem-estar da sociedade. É com os recursos advindos dos tributos que o Estado pode promover e as políticas públicas relacionadas à saúde, educação, segurança pública, saneamento, habitação, etc.

De acordo com Nusdeo (2001), toda vez que uma transação resulta não apenas em custos ou benefícios individuais, mas também em custos ou benefícios de terceiros, haverá uma externalidade positiva ou negativa.

Como externalidades negativas, que são aquelas em que o nível de produção socialmente desejável num mercado seja menor que a quantidade de equilíbrio, destaca-se o uso ineficiente dos recursos efetivamente arrecadados, com as constantes perdas para a corrupção e demais desvios de finalidade dos recursos públicos.

A atuação dos devedores contumazes gera várias externalidades negativas, as mais evidentes estão relacionadas à falta de recolhimento dos tributos para os cofres públicos, todavia outras tão relevantes também são geradas, tais como os prejuízos causados ao ambiente concorrencial e ao mercado como um todo. Além disso, não coibir a atuação desses devedores, poderá gerar um efeito perverso para todo o sistema, haja vista que poderá influenciar outros empresários a agirem de forma análoga para poderem continuar competindo no mercado, gerando assim um efeito cascata que prejudicará a todos.

Destaca Schoueri:

As externalidades, tanto a positiva quanto a negativa, escapam do mecanismo de mercado. No caso do poluidor, o fato de ele não suportar os custos indiretos causados permite-lhe praticar preços mais reduzidos, sem afastar sua lucratividade. A externalidade positiva, de igual modo, não reverte em maior renda para quem a gera. Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade. No caso da externalidade negativa, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. A externalidade positiva, por outro lado, não recompensando seu gerador, pode não o motivar à prática de interesse coletivo. Surge, assim, a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir ambas as distorções. (SCHOUERI, 2005, p. 96).

Coibindo adequadamente a atuação dos devedores contumazes, o governo poderá regular algumas externalidades negativas que a falta de pagamento de tributos acarreta e assim impedindo que a prática preserve a neutralidade do ICMS e mantenha equilibrada a livre concorrência, impedindo que as sociedades empresárias devedoras contumazes do ICMS usufruam de vantagens competitivas relevantes, na medida em que financiam suas atividades empresariais com dinheiro público que seria destinado ao pagamento do ICMS.

Mas será que simplesmente retirar essas empresas do mercado é a melhor alternativa? A retirada sumária de uma empresa do mercado acaba também gerando severas externalidades negativas, vez que uma empresa tem também uma função social. Uma empresa gera diversos empregos diretos e indiretos, além de também colaborar para que o mercado de fornecedores e de revendedores consiga se manter aquecido. Retirar a empresa devedora do mercado acabaria penalizando não só os sócios da empresa, mas todo um conjunto de empresas e pessoas relacionadas, que acabariam tendo a sua fonte de recursos e renda encerrados.

Assunto análogo já foi tratado no Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Na oportunidade, foi tratada o embate entre o direito fundamental à livre atividade econômica e o direito à livre-concorrência, assim como o dever fundamental de pagar tributos.

Na oportunidade, foi observado pelo Ministro Lewandowski (BRASIL, 2013) que:

[...] estamos diante de uma macrodelinquência tributária reiterada. São firmas que se dedicam a essa atividade de forma ilícita, na clandestinidade. Quando o Fisco fecha uma dessas empresas, imediatamente outra é reaberta, e assim sucessivamente, sem pagar o IPI, numa concorrência absolutamente predatória. Não estamos diante de uma situação normal em que a empresa que atua licitamente merece toda a proteção constitucional. (BRASIL, 2013)

No mesmo sentido, também foi decidido pelo STF, nos autos do RE 565.048 (BRASIL, 2014), que “somente são admissíveis as medidas extremas se, em ponderação, ficar demonstrado sem dúvida razoável que a intenção da pessoa jurídica é obter sistematicamente vantagens econômicas com a contumaz sonegação”.

Por derradeiro, destaca-se o entendimento de Carvalho (2004):

[...] nos países democráticos de intensa tributação, diversos segmentos da economia também operam do lado ilícito do direito. Contratando funcionários sem registro, vendendo mercadorias ou prestando serviços sem a emissão de notas fiscais, etc. Tal onerosidade fiscal acaba gerando uma resposta não só da economia, como também da moral, com vistas a justificar as condutas dos indivíduos. Destarte, o que era moralmente condenável, como por exemplo a sonegação, pode passar a ser vista como uma conduta correta, oposta à injustiça do sistema tributário (CARVALHO, 2004, p. 67).

Assim, a atuação do Estado é relevante para se coibir o lado ilícito do direito, haja vista que o não pagamento de tributos poderá culminar no entendimento de que condutas moralmente reprováveis poderiam se tornar aceitáveis pela sociedade, sob o argumento de que o excesso de obrigações e a alta carga tributária justificariam a sonegação.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O contribuinte inadimplente contumaz do ICMS declara as suas operações de vendas e calcula corretamente o imposto devido, separando a parcela de operações próprias da parcela referente à substituição tributária, todavia, de forma consciente e reiterada, não efetua o pagamento do imposto, fato esse que possibilita com que ele obtenha uma vantagem competitiva em relação aos demais concorrentes do mercado e, conseqüentemente, cause prejuízos ao Fisco e à sociedade.

Em que pese haver a correta declaração do imposto devido, o fato do ICMS não ser um imposto cumulativo possibilita ao adquirente das mercadorias o creditamento do imposto destacado na nota fiscal de compra, mesmo não havendo o efetivo recolhimento do imposto pelo vendedor inadimplente.

Assim, o problema extrapola a simples inadimplência, pois o devedor tem em sua estratégia empresarial o não pagamento dos tributos e, para isso, usa de todos os artifícios que têm ao seu alcance para protelar a cobrança e a possível execução judicial.

Nas situações em que a lei impõe a substituição tributária antecipada, o devedor contumaz que atua como fabricante ou distribuidor de mercadorias é responsável pelo pagamento antecipado do imposto das operações posteriores. Ocorre, todavia, que o valor do imposto da substituição tributária é cobrado dos destinatários das mercadorias, mas os valores não são recolhidos aos cofres públicos, fato esse que pode ser caracterizado como apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 (define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo).

A ação dos devedores contumazes é uma escolha racional em busca da maximização dos benefícios individuais, de forma a obter benefícios em detrimento da coletividade. No entanto, essas escolhas podem levar o mercado a ser ineficiente e, conseqüentemente, não maximizar o uso dos recursos existentes.

Parte dos problemas são causados pelos chamados *free riders*, que adotam o comportamento de utilização dos bens públicos sem a devida contribuição para a provisão dele, pegando carona nos benefícios suportados pela coletividade.

A atuação dos devedores contumazes gera várias externalidades negativas, as mais evidentes estão relacionadas à falta de recolhimento dos tributos para os cofres públicos, todavia outras tão relevantes também são geradas, tais como os prejuízos causados ao ambiente concorrencial e ao mercado como um todo.

Com a falta do recolhimento dos tributos, o Estado deixa de promover adequadamente políticas públicas relacionadas à saúde, educação, segurança pública, saneamento, habitação etc.

Assim, não coibir a atuação dos devedores contumazes poderá gerar um efeito perverso para todo o sistema, influenciando outros empresários a agirem de forma análoga para poderem continuar competindo, gerando desta forma um efeito cascata que prejudicará a todos.

Por outro lado, coibindo adequadamente a atuação dos devedores contumazes, haverá a preservação do princípio da neutralidade da tributação e proporcionará uma melhor eficiência do sistema econômico e tributário e, por conseqüência, manterá o equilíbrio da livre concor-

rência, ao passo que sociedades empresárias deixarão de usufruir de vantagens competitivas relevantes, na medida em que financiam suas atividades com dinheiro público.

## REFERÊNCIAS

- ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. **Direito, Estado e Sociedade**, v. 9, n. 29, p. 49-68, jul./dez. 2006.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 9 fev. 2022.
- BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 9 fev. 2022.
- BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm). Acesso em: 9 fev. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 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: 12 jan. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 565.048/RS**. Relator: Min. Marco Aurélio, 29 de maio de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em: 12 jan. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso ordinário em Habeas Corpus RHC: 163.334/SC**. Relator: Min. Roberto Barroso, 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- CALIENDO, Paulo Antonio. **Direito Tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 21.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Cristiano. **Tributação e Economia** – Uma Introdução à Análise Econômica do Direito Tributário. In: II CONGRESSO IBET. São Paulo: Noeses, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 448.
- COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o direito**. Tradução: Heloísa Gonçalves Barbosa. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.
- COASE, Ronald. The nature of the firm. **Economica, New Series**, v. 4, n. 16, p. 386-405, Nov. 1937.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 459.
- FIGUEIREDO, L. V. **Lições de Direito Econômico**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 65-66.
- GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. Eficiência e Direito: pecado ou virtude; uma incursão pela análise econômica do direito. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 1, n. 28, p. 77-122, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação autônoma de operações de renda fixa e operações em Bolsa. **Rev Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, n. 8, p. 162, abr. 1993.
- MANKIWI, Gregory. **Introdução à Economia**. 3. ed. São Paulo: Ed. Thomsom, 2004.

NORTH, Douglass. **Structure and change in economic history**. New York; London: Norton & Company, 1981. p. 45.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 152.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 1857.

OLIVEIRA, Sônia dos Santos. **O princípio da Livre Iniciativa**. 2022. Disponível em: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=851>. Acesso em: 3 jan. 2022.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **A História do Declínio e Queda do Eficientismo na Obra de Richard Posner**. 2012. Disponível em: [https://works.bepress.com/bruno\\_meyerhof\\_salama/35](https://works.bepress.com/bruno_meyerhof_salama/35). Acesso em: 12 jan. 2022.

SÃO PAULO. **Lei complementar nº 1.320, de 6 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. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 2 jan. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 44.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 876.

WYKROTA, Leonardo Martins; CRUZ, Alvaro Ricardo de Souza; OLIVEIRA, André Matos de Almeida. Considerações sobre a AED de Richard Posner, seus Antagonismos e Críticas. **Economic Analysis of Law Review**, v. 9, n. 1, p. 304, 2018.

#### Dados do processo editorial

- Recebido em: 22/02/2022
- Controle preliminar e verificação de plágio: 07/03/2022
- Avaliação 1: 13/03/2022
- Avaliação 2: 07/08/2022
- Decisão editorial preliminar: 07/08/2022
- Retorno rodada de correções: 16/08/2022
- Decisão editorial/aprovado: 21/08/2022

#### Equipe editorial envolvida

- Editor-chefe: 1 (SHZF)
- Editor-assistente: 1 (ASR)
- Revisores: 2