

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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 - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

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 - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

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

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

REFLEXOS ECONÔMICOS DA CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS

ECONOMIC REFLECTIONS OF THE CRIMINALIZATION OF THE NON-COLLECTION OF ICMS

Ubiratan Bagas dos Reis ¹
Marisa Rossignoli ²

Resumo

O estudo objetiva investigar possíveis efeitos no mercado decorrentes da decisão do Supremo Tribunal Federal de reconhecer como típica a conduta de deixar de recolher o ICMS, nos moldes do inciso II, do artigo 2º, da Lei 8.137/1990. Inicia-se com a exposição do quadro de inadimplência dos contribuintes perante o Estado e o congestionamento das execuções fiscais no Judiciário, para, posteriormente, adentrar ao mérito do entendimento adotado pelo STF no RHC nº 163.334. Far-se-á a abordagem dos conceitos econômicos de preço e valor, concluindo que a decisão tem potencial de aumentar a arrecadação e diminuir o gargalo de execuções fiscais.

Palavras-chave: Tributação e mercado, Arrecadação tributária, Icms, Direito penal econômico, Execuções fiscais

Abstract/Resumen/Résumé

The study aims to investigate effects on the market resulting from the decision of the Supreme Federal Court to recognize as typical the conduct of failing to collect the ICMS, according item II, of article 2, of Law 8,137/1990. It begins with the exposure of the taxpayers' default situation and the congestion of tax foreclosures in the Judiciary, to subsequently enter into the merit of the understanding adopted by the STF in RHC 163.334. The economic concepts of price and value will be approached, concluding that the decision has the potential to increase revenue and reduce the burden of tax foreclosures.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation and market, Tax collection, Icms, Criminal-economic law, Tax foreclosures

¹ Mestrando em Direito pela UNIMAR. Pós-graduado em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET.

² Doutora em Educação pela UNIMEP-SP, Mestre em Economia pela PUC-SP e graduada em Economia pela UNESP - Araraquara; Professora Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília /SP

INTRODUÇÃO

Um dos grandes desafios da Administração Pública, ou melhor, dos administradores públicos é o de promover a eficiência na arrecadação de tributos, sem que isto seja necessariamente para o bem da coletividade, já que, muitas das vezes, a busca pela diminuição da inadimplência dos contribuintes vem para cobrir os déficit orçamentários causados pelo mal gerenciamento do erário público.

Verificada a falta de recolhimento de tributo, mediante procedimento administrativo tributário (lançamento), o Fisco tem o dever/poder de inscrever o débito em dívida ativa, extraindo-se a Certidão de Dívida Ativa - CDA, para promover o ajuizamento da competente ação de cobrança, denominada execução fiscal.

Embora a lei contempla os Entes federativos de instrumento processual próprio para auferir o crédito tributário, torna-se comum a busca por outros instrumentos mais eficientes para sujeitar o contribuinte a promover o recolhimento dos tributos aos cofres fazendários, muitas das vezes, por eles mesmo declarados e não pagos.

A conduta de deixar de recolher o tributo escriturado provocou o desenvolvimento do entendimento de que esta postura do contribuinte configuraria fato típico, descrito como crime praticado pelo particular contra a ordem tributária, qual seja, 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 (Lei 8.137/1990, artigo 2º, inciso II).

A divergência alcançou status constitucional, tendo o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus, registrado sob o nº 163.334, reconhecida como possível de enquadramento de fato típico, a conduta de deixar de recolher o imposto cobrado do consumidor final, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, o ICMS.

Delimita-se, portanto, o objeto desta investigação, já que o tema envolve várias áreas do Direito e outras ciências, em especial a Economia, na exata medida que está se tratando da análise das relações de mercado e da oferta e demanda de bens e serviços.

Investiga-se os possíveis reflexos no mercado, especialmente sobre as condutas dos ofertantes, com enfoque nos preceitos de Direito Tributário e Econômico e sua interação com

as bases teóricas da Economia, especialmente a abrangência do entendimento das diferenças conceituais de valor e de preço de mercadoria e serviço.

Justifica-se a pesquisa pelo fato de que as notícias referentes ao julgamento, em sua grande maioria, privilegiaram o enfoque na criminalização de conduta, sem adentrar nos reflexos mediatos e imediatos sobre mercado e a arrecadação tributária. Ademais, não se verifica muitas reflexões sobre as consequências econômicas das decisões judiciais e, neste caso especial, consequências arrecadatórias.

Por óbvio que, na medida em que o Supremo Tribunal Federal aponta a constitucionalidade de se configurar como conduta criminosa o ato do empresário de deixar de recolher tributo, enseja reflexos na arrecadação de tributos, mormente àqueles declarados, não pagos e já ajuizados.

Eis, portanto, o questionamento central do estudo: quais os possíveis reflexos imediatos no mercado de produção de bens e serviços da decisão emanada pelo STF, nos autos do RHC nº 163.334, que reconheceu a constitucionalidade de denunciar o sócio/administrador de empresa, nos crimes praticados pelo particular contra a ordem tributária, por deixar de recolher o ICMS cobrado do consumidor e não recolhido ao cofres públicos?

Por ser tratar um tema que envolve a interdisciplinaridade da Economia e do Direito Tributário e Econômico, apresenta-se de forma relevante o uso de referencial das duas áreas. O método é o dedutivo e a pesquisa bibliográfica.

1. ANÁLISE DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA E O CONGENTIONAMENTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS – UMA CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DE 1980 A 2019

A inadimplência da obrigação tributária principal – recolhimento de tributos - enseja, após o trâmite do processo administrativo, em inscrição do débito em dívida ativa, ulterior ajuizamento de execuções fiscais, sem, contudo, ter a eficiência desejável, daí que várias foram e são as medidas adotadas para potencializar a efetividade da cobrança extrajudicial e judicial da dívida ativa, ao menos desde 1980.

Segundo consta na Exposição de Motivos, nº 223, do Código de Processo Civil, de 11 de janeiro de 1973, o crédito público não teve o mesmo tratamento especial destinado aos títulos comerciais, como a nota promissória e a letra de câmbio, não obstante, fosse o

entendimento de que as cobranças judiciais revestissem de interesse público, sem gozar do mesmo rito processual eficaz, rápido e com privilégios.

Datada de 20 de junho de 1980, a Exposição de Motivos de n. 223, já mencionava a tripartite de equilíbrio, quais sejam, político, econômico e financeiro, inclusive na relação de poder do Estado e os direitos de cidadão. Neste contexto histórico, político e econômico que foi sancionada a Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, denominada Lei de Execuções Fiscais LEF, que, inadvertidamente, é adjetivada de ultrapassada, mas, que, mesmo ao atingir quase quarenta anos, tem muitos pontos adotados pelo novo Código de Processo Civil, sendo inerentes a existência de falhas e virtudes.

A LEF então inovou em 1980 com a previsão de ferramentas processuais capazes de eliminar a morosidade do procedimento executivo vigente. Humberto Theodoro Junior relata, ao tratar da LEF, que “apenas se volta para a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito do credor (NCPC, art. 824).” (2016, p. 32)

Segundo o Autor, a época houve um cepticismo e resistências pelos empresários em geral e por parcela dos juristas, apontando dois graves defeitos fundamentais: o primeiro seria a descodificação de um procedimento já existente e o segundo a instituição de privilégio exagerados e injustificáveis em favor da Fazenda Pública (THEODORO JUNIOR, 2016, p. 27-28).

Decorridas aproximadamente quase três décadas da LEF, em 2007, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Associação de Juízes Federais realizaram seminário envolvendo Juízes Federais, Procuradores da Fazenda Nacional e representantes de diversos órgãos da administração tributária para aperfeiçoamento dos processos executivos.

Os relatórios “Justiça em Números”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, são parâmetros de aferição da eficácia das execuções fiscais, sendo que, a 15ª edição do Relatório Justiça em Números, apresentando as estatísticas referentes as execuções fiscais, intitulado a Seção 4.3 de “Gargalos da execução”, cujo escopo é o de analisar os processos executivos que, segundo os estudos as execuções fiscais, representam 73% (setenta e três por cento) do acumulado (estoque), sendo apontado como um dos “principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos”.

Renato Becho pontua que as execuções correspondem à metade de todos os processos judiciais, exemplificando a crise pelo afastamento de decisões judiciais dos

parâmetros estabelecidos pelo legislador, sem fundamentação aparente e o fato de que tais decisões não são sequer mencionadas pela doutrina (2018, p. 418).

Relembrando que desde 1980, as execuções fiscais são eleitas as vilãs e responsáveis pela morosidade, que invariavelmente repete, desnecessariamente, etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já praticadas e infrutíferas.

A adoção de medidas extrajudiciais passou a ser utilizada para diminuir os grandes índices de inadimplência tributária, podendo ser citado o protesto de Certidão de Dívida Ativa CDA como instrumento a evitar o ajuizamento de execuções fiscais de baixo valor. O protesto de CDA além de configurar uso político apresenta outras importantes características como apontada por Leonardo Máximo Barbosa:

O protesto permite que o nome do devedor seja incluído em serviços de restrição ao crédito, inclusão esta que acaba forçando o devedor a pagar a sua dívida. Ora, com a inclusão do nome do sujeito passivo inadimplente nos serviços de restrição ao crédito a sua esfera negocial fica bastante restringida, como, por exemplo, a dificuldade em obter empréstimos em instituições oficiais de crédito. (2019, p. 462)

Ainda que produtivas, as providências estatais estão longe de atender os anseios dos Entes federativos, que veem a inadimplência chegar a patamares que comprometem as contas públicas, inclusive se deparando com situações onde o não pagamento tributo passou a ser adotado como forma de planejamento sub-reptício concorrencial e formas reiteradas de oferecer preço abaixo do que seria praticado no mercado.

Os privilégios da Fazenda em Juízo e uso do protesto não se apresentaram capazes de diminuir o grande número de débitos inscritos em dívida ativa, cabendo aqui a análise das novas tendências e/ou estratégias para aumentar a arrecadação de tributo, quais sejam, o negócio jurídico processual e as medidas coercitivas atípicas.

Entende-se, por Negócio Jurídico Processual NJP “o fato jurídico voluntário, em cujo suporte fático se confere ao sujeito o poder de regular, dentro dos limites fixados no próprio ordenamento jurídico, certas situações jurídicas processuais ou alterar o procedimento” (DIDIER, 2017).

O negócio jurídico seria uma fonte de norma de jurídicas processual, podendo ter por objeto o mérito da lide, mas, invariavelmente deve restringir a regras procedimentais, galgadas na cláusula geral de negociação sobre o processo, prevista no art. 190 do CPC/2015.

Vislumbra-se a possibilidade de classificação dos negócios processuais quanto a manifestação de vontade de uma das partes, unilaterais ou por ambas as partes bilaterais.

Estes últimos podem se apresentar como contratos ou em acordos, diferenciando estes pela convergência de interesse comum.

Na hipótese de haver negócios envolvendo mais de duas pessoas, tem-se os plurilaterais, podendo ser classificados como típicos ou atípicos, por fim, os negócios podem ser expressos ou tácitos a depender da forma de exteriorização da vontade, observando que os negócios tácitos comissivos ou omissivos.

O elemento “vontade” - ou manifestação da vontade - é inerente a necessidade de auferir o tributo devido, da própria ontologia da relação jurídica oriunda da subsunção da norma ao fato (ARAÚJO, 2005, p.426). Ensina Edmir Netto de Araújo:

Enquanto o particular manifesta sua vontade imbuído da realização de seus interesses, o administrador público o faz em decorrência do interesse público, regido adstrito ao princípio da legalidade e às regras de competência, pois não pode se afastar ou agir contra o interesse público. Por isso, o processo volutivo interno do agente se resume a querer obedecer aos ditames da Administração para realizar o interesse público: “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer o que a lei autoriza.” (2005, p. 428)

A formalização pela autoridade fazendária do NJP pode ser entendida como ato administrativo, no sentido de ser “a vontade do Estado, nessa qualidade, exteriorizada por agente competente e no exercício de suas funções, visando a produção de efeitos jurídicos conformes ao interesse público, com ela objetivados ou admitidos pelo ordenamento, em matéria administrativa” (ARAÚJO, 2005, p.437-438).

A legalidade do NJP decorre do basilar princípio constitucional de que “os decretos e regulamentos têm de obedecer às leis, quer àqueles a que se referem, quer a outras leis que rejam a sua matéria. Decreto ou regulamento que foge da lei regulamentada é decreto ou regulamento ilegal” (MIRANDA, 1969, p. 297).

Roque Carraza explica a devida ontologia de legalidade das normas tributária, assentando que a “lei é o fundamento da faculdade regulamentar. De fato, os regulamentos no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção.” (CARRAZA, 2008, p. 358), daí a necessária e obrigatória compatibilidade.

Em âmbito processual, referente as execuções fiscais, Humberto Theodoro Junior ressalta a existência de “privilégios exagerados que a Lei instituiu em prol da Fazenda Pública, não se deve esquecer que no sistema democrático um dos princípios mais caros, na ordem constitucional, é o da isonomia” (2016, p. 28-29).

O NJP apresenta uma vontade do Fisco negociar e, como ensina a doutrina, “avanço para a agilização dos processos em que PGFN é parte, que, certamente, uma vez efetiva a negociação, viabilizará o encerramento mais célere das demandas judiciais” (JESUS, JESUS, JESUS, 2019, p. 400-401)

Em outra frente de batalha, busca-se nas medidas coercitivas, previstas no artigo 139, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, meios não ortodoxos para auferir o crédito tributário, posto que o dispositivo legal faculta ao Juiz a adoção de meios coercitivos atípicos, como apreensão de passaporte, carteira de habilitação, suspensão do uso de cartão de crédito etc, apresentou-se uma nova realidade jurídica a ser debatida.

É preciso anotar que, são classificados por meios atípicos em contraposição aos meios executivos expressamente previstos em lei (meios típicos). Ensina Alexandre Freitas Câmara que os “meios executivos de sub-rogação são aqueles pelos quais o Estado-juiz pratica atividade que substitui a do devedor, tornando-a dispensável, e produz o resultado prático que se teria se o próprio devedor tivesse cumprido seu dever jurídico.”, já com relação ao meios de coerção (execução indireta), “consiste no emprego de mecanismos destinados a compelir o próprio devedor a praticar os atos necessários à satisfação do direito do exequente.” (2016, p. 86-87).

Mesmo consideradas legais, a discussão remonta ao parâmetro a ser adotado para aferir sua proporcionalidade. Ao passo que se busca a efetividade do recebimento do débito tributário surgem ainda mais controversas que brotam não da ilegalidade da medida, mas de outros fatores, como a eventual colisão com direitos fundamentais.

A existência de dívida fiscal por si só não ensejaria a possibilidade de limitação de direitos de primeira geração, fundamentais por excelência. Os direitos de liberdade, livre locomoção, dignidade estão acima de que qualquer pedido fazendário de aplicação de meios atípicos, no caso, ensejando a livre interpretação da norma, em igual sentido, “a adoção das medidas, livremente e de forma abrangente, não significa que tais atos sejam ilimitados, ressalvando-se que não se pode violar princípios constitucionais, pois, como preceitua o art. 1º do CPC, é dever do juiz observar os valores e normas fundamentais da Constituição Federal.” (ROSTIROLA, 2018, p. 73)

O ativismo judicial partiria da premissa de que ao Juiz caberia a razão de adotar as medidas cabíveis para satisfação do direito do credor, que em prima face, ensejaria outras discussões quanto ao próprio cabimento da medida.

A compreensão do princípio da dignidade da pessoa humana pode ser entendida como um dos principais valores éticos, morais e jurídicos da atualidade, com o claro escopo

de inserir a toda e qualquer pessoa a qualidade de sujeito de direitos e obrigações, à luz da ordem nacional e internacional.

A positivação da dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil, em berço constitucional, permite analisar em um primeiro momento sua noção geral e eficácia, para depois adentrar em suas dimensões e interpretações, legitimando sua abordagem no que se refere ao direito tributário.

A eficácia do princípio de dignidade da pessoa humana se faz presente e irradia seus efeitos, com bem explica Ingo Sarlet “que a condição de princípio é integralmente compatível com o reconhecimento da plenitude eficaz e, portanto, da plena vinculatividade da dignidade da pessoa humana na sua dimensão jurídico-normativa, seja na perspectiva objetiva, seja como fundamento de posições subjetivas.”(2006, p.74-75)

Ao passo que se avança nos estudos acerca da função da dignidade humana, mais cristalina se torna a concepção de que existe um limite, um ponto de ruptura dali sendo vedada a tributação, em qualquer de suas espécies (SARLET, 2006).

Se o princípio da dignidade humana é aplicável ao Estado como um fundamento que o impõem limites ao poder de tributar, essencialmente por dar eficácia plena aos direitos individuais, dentre deles o princípio da isonomia e, assim sendo, por estas razões, o princípio da dignidade humana prevalece sobre eventuais medidas coercitivas atípicas que, embora legais, fogem a razoabilidade e proporcionalidade.

Tem-se que desde 1980 com a edição da Lei de Execuções Fiscais, adentrando pelo protesto de CDA, alcançando ao Negócio Jurídico Processual e uso de meios coercitivo atípicos, o Poder Judiciário tem agasalhado os pedidos fazendários que visam auferir o crédito tributário e, conseqüentemente, diminuir o número de execuções fiscais.

Tais medidas embora tenham apresentado resultados, não foram capazes de diminuir os volume de tributos a serem auferidos pelas Fazendas Públicas e assim diminuir o gargalho das execuções fiscais, daí que decisão do Supremo Tribunal Federal ganha relevo como incentivo para recolher os tributos inscritos em dívida ativa.

2. DA CONTEXTUALIZAÇÃO DO CASO OBJETO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 163.334 - DA CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS

A inadimplência tributária alcança cifras gigantescas, onde os sócios e administradores das pessoas jurídicas deixam de cumprir a obrigação principal, não

recolhendo os tributos para a União, Estados e Municípios e, neste contexto, insere-se que o ICMS é um dos maiores gargalhos deste passivo tributário.

Neste contexto, o Ministério Público de Santa Catarina MP/SC denunciou sócios e administradores de uma empresa, por terem deixado de recolher o ICMS devidamente escriturado nos livros fiscais, de determinado período, tipificando a conduta no delito previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

O Juízo de Primeira Instância absolveu sumariamente os sócios, razão pela qual o MP/SC interpôs recurso perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que acolhendo as razões recursais ministeriais, determinou o prosseguimento da ação penal. Diante do acórdão do Colegiado, os sócios impetraram Habeas Corpus perante o Superior Tribunal de Justiça que rejeitou o writ.

Este acórdão do STJ propulsou o debate sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS, inclusive com críticas, no sentido do “acórdão ora analisado incorre no erro corriqueiramente cometido pelos operadores do Direito não familiarizados com noções de economia” (PORTO; BECKER, 2019, p.18)

No voto do STJ, já se mostrou possível se extrair um escopo não tão claro, de promover a arrecadação tributária utilizando a tutela penal, cuja fundamentação da Corte pautaria na natureza social-democrático estabelecida pela Constituição Federal, sendo que o modelo traçado pelo Constituinte, estaria diretamente atrelado a arrecadação oriunda dos tributos (AMARAL; MACHADO, 2019 p. 3).

E mais, a justificativa consequencialista, utilizada pelo STJ “na forma de imprescindibilidade da arrecadação para o bem social, não convence ou, antes, é desnecessária. A desnecessidade vincula-se à impropriedade de se falar em consequencialismo quando a norma oferece contornos objetivos, claros e exaurientes sobre o que deve ser.” (AMARAL; MACHADO, 2019 p. 22)

De fato, a decisão do STJ ensejaria uma revisão sob aspecto do direito fundamental à legalidade da criminalização, nos termos do artigo 5º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, já ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim, o princípio da legalidade consiste “na previsão de que os direitos e obrigações serão produzidos concretamente por meio de lei e como regra porque o art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 consagra uma regra da legalidade.” (MEDEIROS, 2019, p. 5)

A matéria então foi alçada ao patamar constitucional, cabendo ao Supremo Tribunal Federal STF dirimir a constitucionalidade de eventual tipificação de crime o não recolhimento de ICMS declarado, cobrado do consumido final e não pago.

A primeira análise a ser feita se refere ao fato de que se trata de aspecto econômico e, assim sendo, as premissas a serem aqui adotadas são aquelas inerentes ao Direito Econômico e à Economia, já que se adentra a essência da relação típicas de mercado, qual seja, o preço.

Trata-se de mais um caso onde o STF é chamado para dirimir a carga econômica da tributação sobre a produção de bens e serviço, até por se trata de uma tipificação que se refere ao valor cobrado. E se não foi cobrado?

A alíquota do ICMS geralmente é de 18%, o que influi diretamente do preço das mercadorias, sendo absurdamente o diferencial na decisão de comprar uma mercadoria deste ou daquele fornecedor, caso haja uma diferença de 18% (dezoito por cento) de um preço para o outro.

O STF tem adotado um posicionamento de que o ICMS não integra o conceito de faturamento, isto é, não integra o patrimônio do contribuinte, sendo, portanto, indevida a sua inclusão na base de cálculo de outros tributos.

Nas bases de cálculos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) estava inserido o ICMS, sendo oportuno registrar que as referidas contribuições foram instituídas pelas Leis Complementares nºs 70/91 e 7/70, com incidência sobre o faturamento e, posteriormente, com previsão nos artigos 195, inciso I, alínea “b” (na redação dada pela EC 20/98), e 239, da Constituição Federal, e Lei nº 9.718/1998, sobre o valor da receita bruta ou do faturamento das pessoas jurídicas de direito privado.

A discussão girou em torno das empresas serem obrigadas a apurar a contribuição ao PIS e a COFINS na sistemática não cumulativa, incidente sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta de que trata o art. 12, do Decreto-Lei nº 1.598/77, nos termos das Leis nºs 10.637/02 (PIS não cumulativo) e 10.833/03 (COFINS não cumulativo), na redação dada pela Lei nº 12.973/2014.

O conceito de faturamento e receita bruta compreende todas as receitas resultantes das atividades, empresariais da pessoa jurídica, ou seja, esse conceito remete a valores que ingressam em favor da empresa a título de contraprestação decorrente do exercício de sua atividade empresarial (venda de mercadorias ou prestação de um serviço), não podendo integrar a base de cálculo eventual valor que não decorra de sua atividade empresarial, como os tributos.

E, sob este entendimento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, com Repercussão Geral reconhecida, que o ICMS não integra as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que aquele imposto não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Feitas estas considerações, aprofunda-se os estudos, ramificando-se para aspectos estritamente econômicos, já que a não cobrança de imposto, importa em uma oferta não verdadeira, que pode causar danos à concorrência, especialmente se a intenção do ofertante é a de não recolher o ICMS incidente sobre a circulação de mercadoria.

A existência de preço de predatório se apresentaria então manifesta, equiparando ao player que oferece produto ou mercadoria sem margem de lucro ou abaixo do preço de custo para praticar atos anticompetitivos, como por exemplo, utilizar deste expediente para dominar o mercado eliminando concorrentes.

Ocorre que a análise de saber o contribuinte efetivamente cobrou o ICMS do consumidor final é matéria inerente à Economia, especificamente na abrangência, limites e conceitos de valor e preço.

3. VALOR E PREÇO DE MERCADORIAS – A COMPLEXIDADE DA ANÁLISE DA EXPRESSÃO TRIBUTO COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL

A partir do momento que a discussão se envereda para análise se houve a cobrança do ICMS do consumidor final, inexoravelmente, se remete a saber qual o custo, o valor e o preço da mercadoria, já que se tratam de distintas definições e longe de serem um consenso nas escolas doutrinárias da Economia.

Far-se-á, aqui, uma síntese do entendimento de valor e preço, para assim prosseguir a análise do julgado da Suprema Corte, iniciando pelo fato de que o vernáculo valor, sob uma perspectiva geral, corresponderia ao apreço de algo ou alguém, mas, no campo teórico econômico, existem duas teorias que se destacam, a Teoria Objetiva do Valor e a Teoria Subjetiva do Valor.

A Teoria Objetiva do Valor, adotada por economista como Adam Smith, David Ricardo, entre outros, ramifica entre “valor de uso” onde o bem é valorado pela utilidade particular e “valor de troca” é valorado pela importância dada pela coletividade, mensurado pela quantidade e qualidade nele inserido, isto é, “valor de troca é objetivo, é poder mecânico,

mas é também uma superestrutura de estimativas pessoais e subjetivas do valor dos bens pelos compradores e vendedores no mercado” (FEIJÓ, 1998, p. 42)

Em outras palavras:

Desta maneira, pode-se definir a mercadoria como a unidade de dois elementos: valor de uso e valor de troca. Deve-se salientar que o valor de uso é uma propriedade da riqueza independente de sua forma histórica. Não importa qual seja o modo de produção; o homem produz riqueza com o objetivo de satisfazer suas necessidades, seja de forma direta (meio de subsistência) ou indireta (meio de produção). (CARCANHOLO, 1998, p. 19)

O valor de uso deste artigo é mensurado pela utilidade que proporciona aos seus autores no desenvolvimento de suas pesquisas e o valor de troca seria mensurado pela utilidade dada pela coletividade acadêmica no desenvolvimento do objeto investigado. Assim, como os bens de produção, a escassez, a originalidade, a utilidade etc, são condições que interferem diretamente no “valor de uso” e no “valor de troca”.

Visto de outra perspectiva:

Mesmo quando se debruçam sobre problemas aparentemente similares, clássicos e marginalistas estão falando de coisas diferentes. A temática do valor é ilustrativa. Valor para os clássicos compreende também a questão sociológica de explicar o mecanismo de coesão social; daí enfatizarem o valor de troca. Valor para a nova economia é valoração subjetiva, é o valor de uso. Mas não se pode colocar valor de troca e valor de uso como conceitos dicotômicos irreconciliáveis entre si (FEIJÓ, 1998, p. 41).

Ao se referir à Escola Austríaca, Ricardo Luis Chaves Feijó (1998, p. 41-44) detalha a diferença de entendimento com relação aos economistas clássicos. O valor surge entre um meio e o fim. Assim, este fim pode se materializar resultado objetivo, isto é, a capacidade de produzir o efeito desejado. O fim concebido pode se materializar com a produção de bem-estar, a satisfação humana (valor subjetivo pessoal).

Este valor subjetivo pessoal equivale ao valor de troca do objeto mercantil, concepções independentes, mas que permitem o estudo destes fenômenos, inerente as trocas de bens e escalas de valor de uso e de troca.

Os economistas neoclássicos adotam a Teoria Subjetiva do Valor, referindo-se que o valor é um conceito subjetivo e abstrato, relacionado ao respeito que os bens representam as pessoas.

Adentra-se, assim, na seara da utilidade marginal do bem, onde as mercadorias apresentam um preço de troca:

As mercadorias, numa sociedade moderna de trocas, têm um preço determinado, no qual se expressa seu valor de troca objetivo. A escola

austríaca alega que somente podemos compreender a origem do valor de troca e as leis que o governam após investigação preliminar do valor subjetivo que um item possui nas condições de uma economia natural.

Por *valor subjetivo* compreende-se a importância que o sujeito atribui a um determinado item, como condição necessária à satisfação de suas necessidades.(PADIAL, 2019, p. 136)

O valor consubstanciaria no resultado da interação do comportamento de todos os agentes da economia, oferta e demanda, os quais, dentro de um ambiente saudável de concorrência, conduzem ao equilíbrio geral.

O valor de troca subjetivo é, portanto, determinado pela utilidade marginal que apresenta dependência de outras coisas, por exemplo, depende do preço, consubstanciado no valor de troca objetivo dos bens, com variação de escala fundada nos desejos individual (FEIJÓ, 1998, p. 42.

Delineadas as premissas sobre o vernáculo valor, já o preço corresponderia o quanto em moeda representaria determinado bem ou serviço, isto porquanto, ao trata da teoria do valor por definição, estar-se ia a delinear a teoria da determinação dos preços (CARCANHOLO, 1991, P. 183)

Aqui, também, ramifica-se em “preço natural”, assim entendido como o resultado da soma dos custos de sua produção, do trabalho, do lucro e da renda. Por seu turno, o “preço de mercado” se consubstancia na própria comercialização da mercadoria, regulada pela oferta e demanda do mercado.

As teorias acerca valor e preço demonstram que não existe equivalência de preços entre dois ou mais bens ou serviço, ainda de similares, o que se pode admitir, relativamente, seria uma equivalência subjetiva entre os valores desses bens similares, mas ainda assim, os preços seriam diferentes.

Observa-se que no mercado, a oferta e a procura de bens e serviço são determinantes na variação do preço de mercado, ou seja, do preço que efetivamente o consumidor está disposto pagar pela mercadoria e que o fornecedor está disposto a receber pela entrega do bem.

O entendimento adotado pelo STF, ao reconhecer que o empresário, o sócio, o administrador ou qualquer outra pessoa que se apresenta como sujeito passivo da obrigação tributária, pode responder pela conduta de crime contra a ordem tributária, sob o ponto de vista da economia, se apresentar extremamente vaga.

Para se aferir se o ofertante deixou de cobrar o ICMS, obrigatoriamente, haveria a necessidade de saber se o preço da mercadoria seria o preço natural ou de mercado, isto sem dizer que, já estaria sedimentada a investigação de valor de uso ou de troca da mercadoria.

Entende-se, do ponto de vista econômico, se extremamente difícil para o Ministério Público superar o primeiro óbice de constatar o valor do bem, para, depois, precisar que a venda realizada se consubstancia no preço de mercado, já com o ICMS incluso, demonstrando satisfatoriamente que a tipicidade da conduta apresenta indícios de materialidade.

Da forma como se apresenta o julgado, estar-se-ia a inviabilizar qualquer denúncia já que, como demonstrado pelas teorias econômicas, valores de uso e de troca apresenta inúmeras variáveis, sob as quais interferem na mensuração do preço do produto.

Neste sentido:

O possível imaginar um cenário em houvesse total elasticidade na oferta e inelasticidade na demanda, onde o vendedor seria capaz de repassar integralmente todos os seus tributos, inclusive sobre tributos diretos⁵¹. Por outro lado, em determinados mercados cujos preços sejam inelásticos, nem mesmo os chamados tributos indiretos possam ser transferidos (PORTO; BECKER, 2019, p.18-19)

E mais, não haveria como diferenciar na prática se a diferença a menor no preço pago pelo consumidor final seria a supressão da quantia devida a título de ICMS ou se seria a margem de lucro da transação mercantil. Em outras palavras, poder-se-ia dizer que o ofertante deixou de cobrar o lucro e se apropriou do ICMS, como também deixou de cobrar o ICMS, com preço abaixo do mercado.

4. DOS POSSÍVEIS REFLEXOS DA CRIMINALIZAÇÃO – UMA ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS ARRECADATÓRIAS, PROCESSUAIS E CONCORRÊNCIAS

Não há dúvida nenhuma que a decisão do Supremo Tribunal Federal impactará no mercado, sendo que, a priori, haverá um aumento na arrecadação de tributos.

Os contribuintes de que seriam denunciados, e que agora provavelmente serão, com fulcro na tese adotada pelo STF, são aqueles que, embora não tenham recolhido os valores aos cofres públicos, cumpriram as obrigações acessórias de escriturar as operações e declarar o ICMS.

Não se mostra constitucionalmente legítima a expansão da tutela penal a partir de critérios relacionados a repressão de efetiva de crimes contra a ordem tributária, ainda que se alegue a defesa de outros bens jurídicos (PORTO; BECKER, 2019, p.26)

Assim, a princípio, são contribuintes presumidamente de boa-fé e que a maioria não pode ser equiparada aos devedores contumazes ou devedores profissionais de tributos, estes que se utilizam do expediente de não cumprir a obrigação principal, como ardil para promover concorrência desleal.

No Estado de São Paulo foi instituído o Programa Especial de Parcelamento (PEP) de dívidas de ICMS, cuja estimativa inicial era de arrecadar aproximadamente R\$ 3 bilhões, todavia, as adesões ao PEP importaram em cerca de mais de R\$ 10 bilhões

Neste primeiro momento, aqueles contribuintes que eram simples inadimplentes tributários, aderiram ao PEP, não como forma de regularização do passivo tributário, mas com receio de responderem criminalmente, sendo flagrante o uso indevido da persecução como instrumento de arrecadação do Estado.

Consequentemente, a adesão ao PEP importa em suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, pago corretamente, importará na ulterior extinção do crédito e da execução fiscal correspondente, daí o segundo reflexo importante da decisão do STF.

Conforme apontado acima, as execuções fiscais correspondem a 20% (vinte por cento) dos novos processos e equivalem a mais de 50% dos processos judiciais em curso, representando um montante de R\$ 400 bilhões de reais sob *judice*, consubstanciando no grande gargalo do Poder Judiciário.

O uso da ação penal será potencializado pelo Estado para fins de coagir o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo, já que, trata-se de instrumento muito mais vantajoso, seja do ponto de vista prático, seja do ponto de vista econômico. Neste sentido, entende-se que decisão não prospera como combate a criminalidade, mas:

Em verdade, o que nos parece mais crível em todo este debate é que a redução do chamado *Brazilian Tax Gap* - a diferença de tributos que deveria ser recolhido ao Erário e o montante de fato recolhido - se proceda por meio da uma reformulação do sistema tributário brasileiro, da imposição de contrapartidas mensuráveis quando da instituição de eventuais benefícios fiscais, bem como da adoção de medidas de transparência e de redução do gasto público capazes de estimular o adimplemento tributário (AMARAL; BECKER, 2019, p. 22).

De fato, o custo de uma execução fiscal é o diferencial inclusive para inscrição e ajuizamento de execução fiscal. A Portaria Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012, em seu artigo 1º determina: (i) a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e (ii) o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Assim como no caso do protesto de CDA, a criminalização do ICMS terá efeitos imediatos no mercado, já que fará com que os responsáveis tributários pelo recolhimento do tributo, efetivamente passem a cobrar o ICMS do consumidor final, majorando o preço de mercado das mercadorias, independentemente do valor objetivo ou subjetivo da mercadoria.

Estar-se-á, aqui, diante de outro possível e perigo reflexo no mercado, especificamente na oferta que é aumento do risco da atividade empresarial decorrente da insegurança jurídica e possibilidade de responsabilidade pessoal do sócio.

Não se olvida que o risco da atividade empresarial é inerente ao mercado, todavia, o risco deve é proporcional e mensurável, sendo perceptíveis as variáveis inerentes ao ramo de atividade que se pretende atuar, até mesmo para que o investidor possa medir o risco do negócio.

Partir do momento em que, fica vantajoso perseguir o sócio do que a pessoa jurídica, a iniciativa privada computará tal inovação jurisprudencial, para ingressar na atividade empresarial e, mesmo àqueles que estão em atividade, reavaliarão as margens de lucro, a fim de compensar o risco de eventual responsabilidade pessoal.

Não se olvida que decisão do Supremo Tribunal Federal impactará no mercado, mas, os reflexos imediatos são de aumentos de arrecadação de tributos inscritos em dívida ativa e extinções das correlatas execuções fiscais, o grande gargalo do Poder Judiciário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os Poderes Executivo e Judiciário passaram a unir esforços para diminuir a inadimplência dos contribuintes que deixam de recolher tributos, já que há congestionamento de processos judiciais, cuja responsabilidade da morosidade é atribuída às execuções fiscais.

A Lei nº 6.830/1980 atribuiu vários privilégios e prerrogativas às Fazendas, sendo que a época se entendeu que seria o remédio adequado para permitir a expropriação de bens dos contribuintes devedores.

Os relatórios do Conselho Nacional de Justiça, “Justiça em Números”, demonstram que as execuções fiscais representam a maioria das ações judiciais do acumuladas, sendo determinante que sejam tomadas medidas para diminuir este gargalo processual.

Passou-se a adotar medidas extrajudiciais e judiciais como forma que promover o aumento da arrecadação, tais como o protesto de Certidão de Dívida Ativa CDA, o negócio jurídico processual e das medidas coercitivas atípicas.

Não tendo o objetivo esperado, a criminalização do não recolhimento ICMS, passou a ser tônica e meio para auferir o tributo inscrito em dívida ativa, ganhando notoriedade a partir do julgamento do Superior Tribunal de Justiça.

Tendo em vista as matérias constitucionais da celeuma, o caso foi alçado ao Supremo Tribunal Federal STF, que por maioria de votos, entendeu pela constitucionalidade de eventual tipificação de crime o não recolhimento de ICMS declarado, não pago e cobrado do consumido final.

O julgamento reconheceu que a cobrança do ICMS do consumidor final está diretamente vinculado a análise econômica de transferência do tributo no preço, sendo que a matéria é essencialmente vinculada à Economia, mormente com relação aos conceitos de valor e preço.

Demonstrou-se, do ponto de vista econômico, a venda de uma mercadoria se materializa no preço de mercado, onde o ICMS cobrado do consumidor final, seria apenas alegação genérica de tipicidade da conduta, sem indícios fidedignos de materialidade, já que se apresenta inviável ao Ministério Público diferenciar o que é deixado de ser cobrado na transação comercial entre oferta e demanda (tributo, lucro, custos etc).

A decisão do Supremo Tribunal Federal importará no aumento na arrecadação de tributos inscritos e cobrados judicialmente, mais em razão do temor dos sócios de serem processados criminalmente do que realmente diminuição da criminalidade, tendo reflexos imediatos na diminuição dos números de processos em trâmite pelo Poder Judiciário.

No mercado, haverá aumento do risco da atividade empresarial decorrente da insegurança jurídica e possibilidade de responsabilidade pessoal do sócio, trazendo instabilidade incomensurável, especialmente quando as atuais perspectivas econômicas são cada vez mais desfavoráveis no cenário pátrio.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Thiago Bottino do. MACHADO Gabriel Soares dos Santos A Criminalização Do Inadimplemento Do ICMS (Próprio): **Revista Da Faculdade Mineira De Direito - Puc Minas**. Minas Gerais, v. 22, n. 44, 2019. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/21615>. Acesso em: 22 mar. 2020.

ARAÚJO, Edemir Netto de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARBOSA, Leonardo Máximo. Princípio Constitucional Da Eficiência: Protesto Como Alternativa Ao Processo De Execução Fiscal. II Encontro de Pesquisas Judiciárias da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas – ENPEJUD: Os limites da atuação do Poder

Judiciário: Judicialização da política (e da vida) versus ativismo judicial: **Anais** [recurso eletrônico]. Phillippe Melo Alcântara Falcão (Coord.). Maceió, AL: Escola Superior da Magistratura de Alagoas, ESMAL, 2019. Disponível em: <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/333>. Acesso em 2 abr. 2020.

BECHO, Renato. A crise do Direito e uma estratégia para sua superação: o exemplo das execuções fiscais. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 117, p. 477-509, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/554/503>. Acesso em: 22 mar. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em 21 nov. 2019.

BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 742, de 13 de maio de 2019. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em 3 abr. 2020

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109**. Rel. Rogério Schietti Cruz. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701067980&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 3 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334**. Recte.: Robson Schumacher. Recdo. Ministério Público Do Estado De Santa Catarina Relatora Min. Roberto Barroso, 18/12/2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 22 mar. 2020.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARCANHOLO, Marcelo Dias. A importância da categoria valor de uso na teoria de Marx. **Pesquisa & Debate. Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Economia Política**. v. 9, n. 2, set., 2012. ISSN 1806-9029. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/rpe/article/view/11757/8478>. Acesso em: 22 mar. 2020.

CARCANHOLO, Reinaldo A. O valor, a riqueza e a Teoria de Smith. **Revista Análise Econômica**. Porto Alegre. n. 15, mar, 1991, p. 23-46. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10373>. Acesso em 22 mar. 2020.

CÂMARA, Alexandre Freitas. O princípio da patrimonialidade da execução e os meios executivos atípicos: lendo o art. 139, IV, do CPC. **Revistas Diálogos**. Ceara, p. 35-52, 2016. ISSN - 2446-6689. Disponível em: <http://ojs.fapce.edu.br/index.php/dialjurifap/article/view/36/5>. Acesso em: 15 dez. 2019.

DIDIER JUNIOR, Fredie, Negócios jurídicos processuais atípicos no Código de Processo Civil de 2015. **Revista Brasileira de Advocacia**. v. 1, abr-jun, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.01.04.PDF. Acesso em 18 dez. 2019.

FEIJÓ, Ricardo Luis Chaves. Repensando a Revolução Marginalista: uma síntese da recente crítica historiográfica às interpretações do período. **Revista Análise Econômica**. Porto Alegre. n. 30. p. 23-46, Set, 1998. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10564>. Acesso em 22 Mar 2020.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5 ed. rev. e atual, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MEDEIROS Tarcísio De. A Criminalização Da Inadimplência Tributária Do ICMS E A Violação Aos Direitos Fundamentais À Liberdade E À Legalidade Do Contribuinte. **Novos Saberes** v. 6, n. 2. 2019: Anais do III Congresso Luso-Brasileiro de Direito Constitucional Comparado. Disponível em: <http://app.catolicasc.org.br/ojs/index.php/NovosSaberes/article/view/134/97>. Acesso em 22 mar. 2020.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969**. Tomo I, 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

PADIAL, Rafael de Almeida. A Escola Austríaca. **ELEUTHERÍA (Ελευθερία)**. Campo Grande. v. 4, n. 6, p. 135-149, ISSN: 2527-1393, jun-nov, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/reveleu/article/view/8046>. Acesso em: 22 mar. 2020.

PORTO, Éderson Garin; BECK, Francis Rafael. Criminalização Da Inadimplência Tributária: Uma Análise Ao Leading Case Habeas Corpus N° 399.109 Do Superior Tribunal De Justiça. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**. v. 1, n. 1, 2019. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/18239/60746764>. Acesso em 23 mar. 2020.

ROSTIROLA, Luana Alana Manzini. Aplicação do s meios coercitivos atípicos Previstos no art. 139, IV do CPC no processo de execução e pagar quantia certa. **Revista Diorito**. Coimbra. v. 2. n. 2. Jul-dez.2018, p. 68-79. ISSN - 2527-1784. Disponível em: <http://www.revistadiorito.com.br/ojs/index.php/diorito/article/view/63/48>. Acesso em: 15 dez. 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.