

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS (PRÓPRIO)

THE CRIMINALIZATION OF ICMS (OWN) DEFAULT

*Gabriel Soares dos Santos Machado*¹
FGV DIREITO RIO
*Thiago Bottino do Amaral*²
FGV DIREITO RIO

Resumo

Em agosto de 2018, o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o HC 399.109, pela 3ª Seção, firmou a tese de que destacar o ICMS (próprio) e não proceder ao devido pagamento seria crime de apropriação indébita tributária. Ocorre que a interpretação conferida ao artigo 2º, II, da Lei Contra Crimes Tributários para dar subsídio a este entendimento não encontra suporte na dogmática jurídica, estando permeada de elementos extratextuais que se situam fora do ordenamento jurídico. O argumento consequencialista lançado no acórdão também não convence. Afinal, não se pode afirmar, sem uma pesquisa empírica de causa e efeito, que pela criminalização do inadimplemento tributário o Estado obterá maior arrecadação e, assim, promoverá avanços de ordem social.

Palavras-chave

ICMS próprio. Inadimplemento. Criminalização. Interpretação incorreta. Artigo 2º, II, da lei nº 8.137/90. Consequencialismo jurídico.

Abstract

In August 2018, the Superior Court of Justice, when judging HC 399.109, by the 3rd Section, established the thesis that registering the ICMS (own) and not paying it would be a crime of tax misappropriation. It happens that the interpretation given to Article 2, II, of the Tax Crimes Law in order to give support to this understanding is not bracketed by legal-dogmatic methodology, being permeated by extra-textual elements that are posed outside the legal system. The consequentialist argument launched in the ruling does not convince as well. After all, it cannot be affirmed, without an empirical research of cause and effect, that by the criminalization of tax evasion the state will improve tax collection and, thus, promote social advances.

Keywords

ICMS. Tax evasion. Criminalization. Incorrect interpretation. Article 2º, II, law 8.137/90. Legal consequentialism.

1 INTRODUÇÃO

Em agosto de 2018 a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, decidiu, por seis votos a três, que é crime o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) relativas às próprias³ operações do contribuinte, ainda que tenham sido devidamente declaradas ao Fisco. A decisão não goza de *status* vinculante na sua faceta mais estrita, mas certamente é diretiva para os demais tribunais

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (2004). Pós-graduado em Direito Privado Patrimonial pela PUC-RJ. Aperfeiçoamento em Law and Economics pela Universidade de Chicago. Mestrando em Direito da Regulação pela FGV-RJ.

² Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (1999), Mestre (2004) e Doutor (2008) em Direito pela PUC-Rio. Pós-Doutor pela Columbia Law School (2014). Professor Visitante (short-term international visiting professor) na Columbia Law School (2018) Professor Adjunto e Coordenador do Curso de Graduação em Direito da FGV DIREITO RIO. Professor do Corpo Docente Permanente do PPGD (Mestrado e Doutorado) em Direito e Regulação. Professor Associado de Direito Penal e Processual Penal da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO).

³ Operações tributárias não próprias são aquelas em que ocorre a substituição tributária. Vide item 2.3.

submetidos ao crivo uniformizador da legislação federal que emana do STJ, sobretudo se considerado que o julgado foi proferido pela Terceira Seção dessa Corte que uniformiza o entendimento das Turmas com competência criminal. A prevalecer a lógica da decisão, pode-se também vir a alcançar o inadimplemento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁴ que, tal quanto o ICMS, possui a modelagem de imposto indireto (ABRAHAM, 2018, p. 47).

A questão colocada em julgamento por ocasião do referido HC dizia respeito à abrangência da regra contida no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, cujos termos, em linhas gerais, tipificam como crime contra a ordem tributária a conduta de deixar de recolher o valor do tributo no prazo legal, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação. Até o julgamento em referência, cuja defesa foi conduzida pela Defensoria Pública do Estado do Paraná, a Quinta e Sexta Turmas do STJ possuíam entendimentos distintos. A Sexta Turma compreendia⁵ que o crime tipificado no dispositivo acima se subsumia às hipóteses em que o contribuinte - na qualidade de substituto tributário - deixava de recolher aos cofres públicos o ICMS que havia descontado dos demais participantes da cadeia de produção (leia-se: substituídos tributários), ao passo que a Quinta apontava para entendimento⁶ que considerava crime o inadimplemento do ICMS, mesmo quando não fosse o caso de substituição tributária. Com vistas a estabilizar a jurisprudência da Corte, o HC 399.109 foi afetado à Terceira Seção que seguiu na esteira do entendimento da Quinta Turma, ao concluir pela criminalização, com lastro no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, do contribuinte próprio do ICMS, que deixe de pagar esta exação, mesmo que o tenha declarado corretamente.

O caso concreto envolveu administradores de uma sociedade varejista absolvidos sumariamente em primeiro grau de jurisdição, decisão esta que, *a posteriori*, foi reformada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina⁷. Insurgindo-se contra esta condenação, a Defensoria Pública impetrou, em favor dos réus, HC junto ao STJ se socorrendo, dentre outros argumentos, do entendimento vigente na Sexta Turma daquela Corte. O impetrante sustentou que o crime em referência somente ocorre diante do não pagamento do imposto exigido sob o regime de recolhimento do ICMS por *substituição tributária*, hipótese este que não se amoldava ao seu caso. A condição de legitimados tributários dos pacientes era de contribuintes próprios da exação que, inclusive, havia declarado ao Fisco o crédito tributário atinente à operação comum de circulação de mercadoria, embora não o tivesse quitado.

⁴ No ensejo da expansão da aplicação para os casos de IPI, confira a reportagem do Valor Econômico disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5914405/decisao-do-stj-eleva-denuncias-contra-devedores-de-impostos>>.

⁵ RHC 36.162/SC; AgRg no REsp 1.465.259/GO; AgRg no REsp 1.632.556/SC.

⁶ RHC 42.923/SC; AREsp 1.067.270/GO; RESP 1.583.367/SC.

A questão jurídica é, portanto, se o não pagamento - ainda que declarado à fazenda estadual - do ICMS fora do regime de substituição tributária enseja uma apropriação punível na forma do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, consoante o novo entendimento do STJ. Mais especificamente, se o termo *cobrado* contido no aludido dispositivo também contempla as relações tributárias havidas com tributos indiretos⁸ declarados e não quitados ou se este termo se circunscreve às hipóteses clássicas de apropriação de verbas de natureza tributária legalmente descontadas de terceiros e não repassadas ao fisco⁹.

Quanto ao regime tributário de substituição tributária do ICMS, a questão de conformação ao aludido tipo penal pouco se discute¹⁰, na medida em que o não pagamento (ainda que declarado) se acopla à dicção da regra, nomeadamente pelo seu termo *descontado*.

A par da discussão normativa, é também possível se extrair da leitura do voto condutor do julgado sob enfoque um claro tom de recurso à tutela penal para promover a arrecadação tributária do Erário, dado que esta seria “*consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos*”. (BRASIL, 2018). O propósito, ao que tudo indica, parece ser estabelecer a punição do contribuinte inadimplente, forte na premissa de que o inadimplemento tributário opera em desfavor da sociedade. Este argumento revela o uso do Direito Penal como uma (aparente) solução (fácil) aos problemas sociais (SÁNCHEZ, 2013, p. 29).

Como hipótese de pesquisa, temos que a decisão do STJ conferiu interpretação incorreta ao comando disposto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, o que redundou na injusta condenação do paciente. No propósito de testar a plausibilidade daquilo que imaginamos dever ser o âmbito de incidência da regra em destaque é que, no capítulo 1, nos debruçaremos sobre os distintos regimes do ICMS, bem assim sobre aplicação dos conceitos de contribuinte, responsável e substituto tributário correlacionados a este imposto. Em seguida, no capítulo 2, promoveremos uma análise dos argumentos vencedores e vencidos extravasados pelos divergentes votos exarados no âmbito do julgamento do HC 399.109. No capítulo 3, desenvolveremos uma avaliação das características dos crimes contra a ordem tributária, com ênfase para aquele prescrito no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, seguida da apresentação de críticas ao entendimento

⁸ Tributo indireto é uma classificação de pertinência meramente econômica, e não jurídica, que define como tal os tributos incidentes sobre a cadeia de consumo (ICMS e IPI, por exemplo), vindo o contribuinte a em tese arcar com todo o custo de cada imposto desta natureza cobrado ao longo da cadeia econômica de produção.

⁹ A exemplo da retenção, pelos empregadores, de parte do salário dos empregados para o pagamento da devida contribuição social, sem o posterior repasse ao fisco.

¹⁰ A discussão, para estes casos, versa sobre outra perspectiva argumentativa, calcada na impossibilidade de incriminação por conta de dívida civil. Aliás, esta via de ataque também aproveita ao debate em comento, muito embora a intenção seja encerrá-la pelos próprios termos do artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990.

extravasado pelo STJ a respeito da interpretação do âmbito de incidência do mencionado tipo penal.

2 O ICMS E A SUA DINÂMICA DE COBRANÇA

Em sendo o propósito deste trabalho avaliar se o inadimplemento do ICMS em uma operação própria de circulação de mercadorias devidamente declarada, o primeiro passo é a compreensão das características deste tributo, em especial a delimitação da figura do seu correspondente contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária).

2.1 Âmbito de Incidência do ICMS

O ICMS está previsto no artigo 155, II, da Constituição, que estatui competir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos 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*”. Neste texto trataremos apenas da hipótese de incidência do ICMS em operação que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, provoque a circulação da mercadoria, com a transmissão de sua titularidade (ATALIBA, 1968, p. 40).

A incidência recai, desta feita, sobre cada operação promovida por distintos agentes na linha de produção, quando realizada uma efetiva transferência de propriedade de uma mercadoria que se incrementa num processo evolutivo até chegar às mãos do destinatário final. Surge daí a necessidade de creditar sobre a ação dos agentes da cadeia econômica, sejam eles produtores ou comerciantes, a escrituração do imposto, e não ao consumidor que apenas, em caráter final, adquire o bem produzido para usufruir de sua utilidade.

São os produtores e comerciantes que dão azo à tributação, cabendo a estes discernir se embutem, ou não, no seu preço o incremento do ICMS a que foram instados a pagar ao realizarem a circulação do produto no âmbito do processo de produção e escoamento. Esta escolha é parte da livre iniciativa, na forma de poder diretivo dos seus negócios, que, na maioria dos casos, operam de maneira responsiva às oscilações do mercado no que toca àquilo que se convencionou chamar financeiramente de formação de preços de mercado.

Ao julgar o HC 399.199, os ministros decidiram que o consumidor final seria o contribuinte de fato do ICMS do produto, o que, por via de consequência, seria a razão para configurar uma apropriação de verbas pelos agentes da cadeia econômica que cobraram pelo

imposto daquele a quem a mercadoria foi dirigida (até alcançar o consumidor final), sem o correspondente repasse ao Fisco, a ensejar a conformação ao artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990.

2.2 Contribuinte do ICMS (Sujeito Passivo Direto)

O artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) especifica a condição de contribuinte do ICMS, cujos termos são assim prescritos:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ou seja, a norma tributária exige a entrega de parte da riqueza gerada ao Estado por meio daquele que seja detentor. Na espécie do ICMS, isso ocorre quando se sucede uma relação direta entre uma pessoa e o fato gerador deste imposto, definição que se adequa à definição de contribuinte especificada no inciso I, do parágrafo único, do artigo 121, do CTN (BRASIL, 1966), consubstanciado na operação comercial de circulação de mercadoria (para ficar no que é importante para efeitos deste trabalho).

Esta constatação, nos textos da LC 87/96 e do Código Tributário Nacional elucidam, imediatamente, a delimitação da precisa condição de contribuinte (ao menos para efeitos jurídicos) e, mediamente, a impropriedade de qualquer outra classificação que deturpe por meio de variações aquilo que a própria lei se recusou a variar.¹¹

Daí a total imprecisão em se diferenciar e classificar o contribuinte em: contribuinte de direito e contribuinte de fato. A primeira classificação revela um pleonasm, ao passo que a segunda uma contradição. Há flagrante contradição na expressão *contribuinte de fato*, pois o “*termo ‘de fato’ choca-se com a juridicidade do conceito jurídico de contribuinte*”¹². Contribuinte de fato trata-se de conceito meramente econômico e não um conceito jurídico, inaproveitável, neste passo, para conclusões de viés jurídico.

Todo este debate se ancora na impertinente classificação de tributos como diretos e indiretos. Os primeiros seriam aqueles impassíveis de transmissão na cadeia econômica de

¹¹ Adverte Celso Antônio Bandeira de Mello que “*se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, ao seu talento, o campo das restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte a função de constituintes*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a Renda – Depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, no. 23-24, 1983, p. 92). *Mutatis mutandis*, a alteração de conceitos jurídicos delimitados na lei por operadores do Direito para auxiliar o processo de aplicação do próprio Direito seria também uma contradição em si, mais precisamente, uma outorga de poderes legislativos àqueles que democraticamente deles não dispõem. Não se trata, com efeito, de esforço pragmático, mas inventivo ao arrepio da lei.

¹² Idem 185

transferências até alcançar o seu momento final, ao passo que os segundos, decorrem de transferências consecutivas do tributo, desde aquele que é instado a pagar a exação até aquele que efetivamente a paga. A discussão é, em verdade, virtual, de aproveitamento exclusivamente econômico.

Há anos essa classificação -que diferencia contribuinte de fato de contribuinte de direito - é repetida como um mantra nos manuais de Direito Tributário, deturpando convicções que se modelam no ensejo de uma virtualidade economicamente criada. No mundo jurídico, não há regra, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O que há, e quanto a isto não restam dúvidas, são tratamentos jurídicos diferentes sobre as não menos diferentes hipóteses tributárias dispersas no Ordenamento. Mas isso não pode pressupor que um mero enquadramento a uma classificação artificial, de viés econômico e desprovida de amparo legal, possa levar a conclusões da estirpe daquela debatida no HC 399.109¹³.

Diante do exposto, indagamos se o sujeito passivo do ICMS é o consumidor final da mercadoria. A resposta é negativa. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o industrial ou o produtor que pratica a operação mercantil. É ele que figura no polo passivo da obrigação tributária correspondente. O consumidor final da mercadoria, a seu turno, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS,¹⁴ sem integrar, repita-se, a relação obrigacional de natureza tributária (CARRAZA, 2005, p. 526).

2.3 Responsável pelo pagamento do ICMS (Sujeito Passivo Indireto)

Uma outra figura que importa à corrente análise é a do responsável pelo pagamento do ICMS, na forma de substituto. A Lei Kandir, nos termos de seu artigo 6º, *“Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento,*

¹³ Neste sentido, recorreremos aos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, para quem: “CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM DIRETOS E INDIRETOS É FALSA E IMPRATICÁVEL – (...) A antiguidade e simplicidade desta classificação, bem como a natureza política-fiscal do seu critério, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto e indireto, de tal modo que, pela simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados indiretos e outros diretos. (...) A errônea das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na simplicidade da ignorância”. (BECKER, 2013, p. 488).

¹⁴ Assim como ocorre, de maneira menos explícita, com outros tributos incidentes sobre a atividade de uma empresa. Não é crível, afinal, que uma empresa desconsidere, na formação do preço de seus produtos, tudo aquilo que recolhe aos cofres públicos a título de Imposto de Renda, IPTU, Contribuição Previdenciária, dentre outras exações. Da mesma forma, um contribuinte optante pelo SIMPLES, no momento de formar o preço de seu produto, não calcula quanto dentro da alíquota do SIMPLES representa a parcela de ICMS ou IPI, para somente vir a embutir estes no seu preço de venda. O que pode ocorrer é, por uma questão de estratégia comercial, se suprimir determinados repasses, sendo esta alternativa, no entanto, liberalidade exclusiva do empresário na condução dos seus negócios.

hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”. (BRASIL, 2002). com foco na facilitação da arrecadação e da fiscalização, autoriza a possibilidade de lei estadual, que vier a regulamentar o ICMS no âmbito local, atribuir a contribuinte deste imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento da exação, quando então este assumirá, nos termos da lei, a condição de substituto tributário.

Não é uma tarefa difícil mensurar a extrema complexidade fiscalizatória voltada ao ICMS. Vivemos num país de proporções continentais, onde ocorre um número imenso de operações comerciais altamente capilarizadas. Como reduzir os gastos arrecadatários, sem perder de vista a eficiência na obtenção das receitas fiscais? A resposta está na substituição, reconhecida na prática do ICMS como ICMS-ST, que pode ocorrer *para frente* e *para trás*. “(...) no fenômeno que envolve a *substituição tributária* existem duas relações jurídico-formais de naturezas diversas e inconfundíveis: - *uma* – a que corresponde à relação jurídico tributária que surgirá entre o contribuinte e o Estado (representado pelo seu *agente arrecadador*, o substituto) – relação jurídico-formal de natureza tributária; e - *outra* – a que corresponde à relação jurídica administrativo-fiscal que nascerá entre o substituto e o Estado, onde o substituto (*órgão meramente arrecadador*) é obrigado a entregar (repassar) ao Estado o dinheiro recebido ou retido do contribuinte – relação jurídico formal de natureza administrativo-fiscal”. (QUEIROZ, 2017, p. 204).

Para visualizar didaticamente como se operacionalizam estes dois sistemas de cobrança tributária, recorreremos aos esquemas abaixo, principiando pela substituição *para frente* que, a seu turno, dispõe de compreensão mais fácil, para depois avançarmos sobre a substituição *para trás*. Aos esquemas:

ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

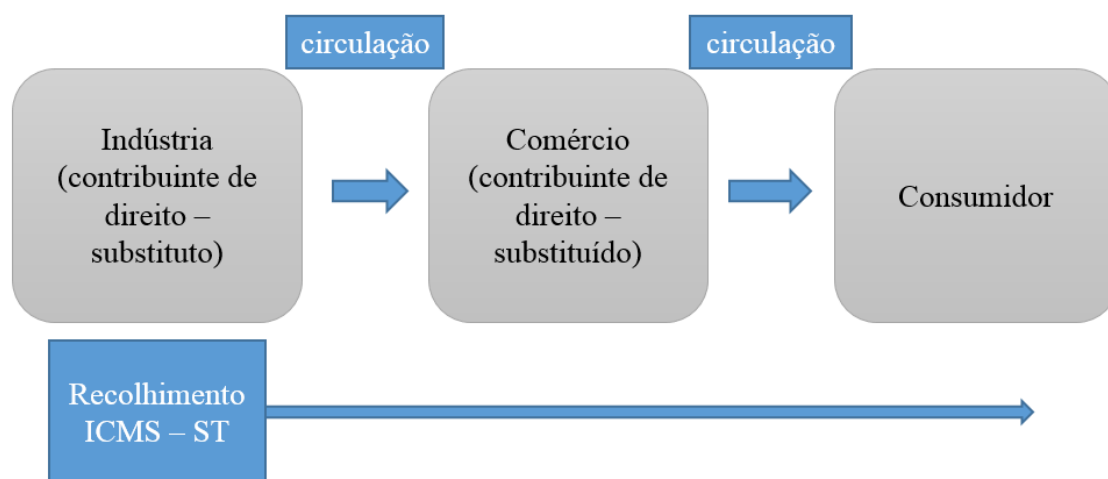


Figura 1: Fluxograma de substituição tributária *para frente*
Fonte: Elaborado pelo autor

Para melhor elucidar a metodologia operacional retratada neste primeiro quadro, onde se esboça a substituição *para frente*, sugerimos ao leitor imaginar a hipótese em que um fabricante de automóvel que é instado pelo Estado onde se localiza a sua planta industrial a realizar o pagamento do ICMS da operação comercial subsequente, é dizer, a operação de venda do concessionário, que faz chegar o automóvel ao consumidor. Em outros termos: ao invés do fabricante ser compulsoriamente obrigado a pagar somente o ICMS sobre a sua operação de venda ao concessionário (o que seria uma operação típica de contribuinte), aquele irá também recolher o futuro ICMS que deveria ser recolhido pela concessionária.

Essa cobrança antecipada por fatos geradores futuros possui, inclusive, suporte constitucional. De acordo com o parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição, 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 restituição da quantia paga, de modo preferencial, caso não se realize o fato gerador presumido. À mingua de uma sujeição passiva direta que seria típica da condição de contribuinte, há, na prática, uma sujeição passiva indireta do substituto tributário, erigido a esta condição por uma opção do legislador.

Mas isto não significa que o substituto tributário (fabricante, por exemplo) irá arcar com o valor do tributo que caberia à operação comercial de venda da concessionária. Na prática, o substituto repassa, no seu preço de venda, o valor a que é instado a pagar a título de ICMS-ST para o substituído (concessionário, por exemplo). Ou seja, ao promover a venda, o substituto cobra do substituído (*para frente*) o valor do ICMS-ST e recebe este valor - que em verdade pertence ao Erário Público.

Na substituição *para trás*, a trajetória de imputação da responsabilidade pela cobrança se inverte, vejamos:

ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA TRAZ”

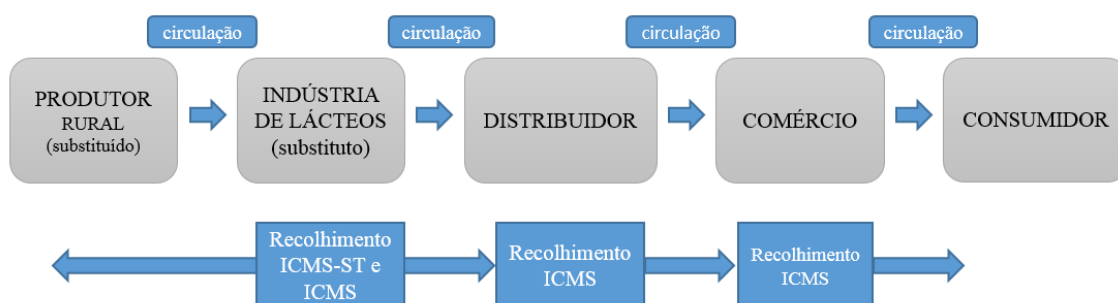


Figura 2: Fluxograma de substituição tributária *para frente*
Fonte: Elaborado pelo autor

Na substituição *para trás* o que se sucede é a não atribuição de pagamento ao contribuinte original, convertendo-a em obrigação do agente que faz a aquisição do produto desse. Assim, o produtor de laticínios que adquire leite de produtores rurais esparsos é obrigado a recolher, ele próprio e não o produtor rural como seria de estilo numa operação própria de circulação de bens, o ICMS que cumpriria originariamente ao produtor rural, sem prejuízo do ICMS próprio que incidirá na operação de venda dos produtos para o distribuidor.

A razão por detrás desta dinâmica de cobrança de ICMS-ST *para trás*, que não altera em nada a condição de contribuinte (do produtor rural, por exemplo), mas tão somente desloca a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, é a seguinte: ao invés de se proceder com a cobrança de cada contribuinte altamente pulverizado, promove-se uma compressão de todas (ou parte¹⁵) as cobranças à apenas uma operação, o que facilita sobremaneira a arrecadação e fiscalização.

Aquele que se torna responsável pelo pagamento dos demais contribuintes tem conservado, sublinhe-se, o direito de *descontar* o valor atinente à ao ICMS-ST *para frente* (a que é obrigado recolher aos cofres em substituição ao produtor rural no nosso exemplo) do preço cobrado pelo substituído (produtor rural). Então, se o preço do produtor rural é x , ele irá receber x menos a quantia que o fabricante de laticínios irá arcar a título de ICMS - ST. Este valor descontado, em última análise, pertence, em verdade, ao Erário Público.

Tanto no sistema de ICMS-ST *para frente*, como *para trás*, ao Fisco Estadual cabe apenas fiscalizar os responsáveis pelo recolhimento - um agente único - para averiguar a pertinência de todos os recolhimentos que se protraem ao longo de toda ou parte da cadeia econômica. Isto facilita não só a fiscalização, mas principalmente a arrecadação que passa a ser centrada na figura de um agente econômico.

Toda esta explanação ocorre por um único propósito: saber se a regra talhada no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, cujos termos contemplam - vale o registro - os dizeres *descontar e cobrar*, somente se aplica ao inadimplemento ocorrido pelo sujeito passivo do ICMS no regime de substituição tributária (ICMS-ST) ou se sua aplicação ocorre também em detrimento dos contribuintes próprios do ICMS que deixem de recolher ao Erário o valor correspondente à exação.

3. Os entendimentos anteriores e posteriores ao HC 399.109

¹⁵ Diz-se parte porque, a depender da operação, poderão ocorrer futuras operações de circulação da mercadoria que não sejam, por força de lei, vinculadas ao regime de ICMS-ST.

Não se pode afirmar a existência de um entendimento pacífico anterior ao HC 399.109. A verdade é que havia caminhos diferentes adotados entre as duas Turmas Criminais do STJ sobre a matéria objeto deste HC. A Quinta apontava para um entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes inadimplentes do ICMS próprio¹⁶, enquanto que na Sexta Turma grassava posição mais favorável a estes.¹⁷ Disto se depreende que a prevalência da posição contrária ao contribuinte não decorre de uma *virada jurisprudencial*, mas do fato deste *writ* ter sido afetado e decidido pela Terceira Seção do STJ, que por reunir os ministros da 5ª e 6ª Turma, altera o número necessário para se alcançar a maioria.

Efetuada esta breve ressalva, passamos às linhas de entendimento sobre a legalidade da subsunção dos casos de inadimplemento de ICMS.

A interpretação majoritária da Sexta Turma era a de que, ao se referir a tributo *descontado ou cobrado*, o tipo penal estaria a fazer alusão somente aos casos de ICMS-ST - e não a casos de operações próprias do ICMS, representadas pelo pagamento deste imposto em cada operação de circulação da cadeia econômica. Seguindo este entendimento, o que se argumentava era a impossibilidade técnica de se tratar o consumidor final como contribuinte do imposto, de modo que desnaturada estaria eventual *apropriação de valores* do Erário *cobrado* ou *descontado*, conforme previsão do tipo penal que exige como conduta típica, justamente, a *apropriação de valores*.

Para esta corrente, a figura do *contribuinte de fato* possui somente caráter econômico, sem qualquer aproveitamento para as relações jurídico-tributárias¹⁸. Sob esta perspectiva, um comerciante (contribuinte do ICMS próprio) que venha, por exemplo, a deixar de pagar o ICMS atinente à operação de venda de um produto para um consumidor final não comete *apropriação indebita tributária* porque não há *apropriação de tributo devido por terceiro*. O consumidor não pode ser considerado, no âmbito jurídico, um contribuinte do ICMS que tenha promovido o pagamento do ICMS do comerciante. Ao revés, para efeitos jurídicos-tributários o ICMS é tão somente devido pelo próprio comerciante, em nome próprio, conforme o artigo 4º da Lei Kandir:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996).

¹⁶ RHC 42.923/SC; AREsp 1.067.270/GO; RESP 1.583.367/SC.

¹⁷ RHC 36.162/SC; AgRg no REsp 1.465.259/GO; AgRg no REsp 1.632.556/SC.

¹⁸ Exceto nos casos de repetição de indébito, em que há tratamento específico do artigo 166 do CTN autorizando a restituição de tributos a quem prove ter assumido o referido encargo.

O comerciante que, tendo escriturado as operações de ICMS na qualidade de sujeito passivo direto (ou seja, contribuinte), não comete delito algum ao não recolher o respectivo imposto dentro dos prazos assinalados em lei. Ele está simplesmente inadimplente, sujeito a, naturalmente, às penalidades administrativas de ordem tributária, como juros e multa, dentre outras. O tipo penal consignado no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 se sujeitaria, nesta linha de ideias, aos casos em que o sujeito passivo não deixa simplesmente de recolher o ICMS por si devido, mas apropria-se do ICMS devido por outrem na mesma cadeia econômica, deixando de repassá-lo ao Erário, o que é ínsito às operações de ICMS-ST.¹⁹

De outro lado, consta o entendimento abraçado por maioria pelo HC 399.109, relatado pelo ministro Rogério Schietti Cruz, onde, em linhas gerais, se afirma que o não recolhimento de ICMS escriturado constitui crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90. A linha de argumentação desenvolvida pelo relator (endossada no voto-vista do ministro Reynaldo Soares da Fonseca) abrange duas perspectivas: uma, imediata, de índole interpretativa acerca da abrangência do tipo penal em questão; e outra, mediata, que se vincula às consequências do inadimplemento de ordem tributária, no entender de que a política arrecadatória tem viés preponderante para o desenvolvimento social da nação.

A primeira linha de raciocínio recai sobre a apropriação que se sucederia no caso de inadimplemento do ICMS pelo comerciante, dado que, ao fim e ao cabo, o custo será arcado pelo consumidor final (contribuinte de fato do imposto). Na dicção do voto do ministro relator, “*a palavra ‘desconto’ melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo)*”. Já o termo *cobrado*, descrito no mesmo dispositivo, “*deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte direto, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto*”. O que o ministro relator faz é, com efeito, atribuir informalmente a indicação marginal de *apropriação indébita tributária* ao crime previsto no dispositivo sob enfoque, baseado na premissa de que quem irá pagar o ICMS nas operações próprias é, na prática, o adquirente final do bem.

Na mesma linha, o ministro Reynaldo Soares da Fonseca registra o quanto segue: “*em recente julgado do Supremo Tribunal Federal²⁰, considerou-se não ser possível incluir o valor de ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual faz apenas o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado*”. Na ótica deste voto-vista, se é reconhecido o repasse ao consumidor do valor do ICMS,

¹⁹ Nesta linha, aliás, foi o voto divergente, no bojo do HC 399.109, da lavra da ministra Maria Thereza de Assis Moura.

²⁰ RE 574.706/PR.

nada mais justo do que aplicar a dinâmica da apropriação ao contribuinte próprio do ICMS que deixa de pagar tal imposto, a despeito de tê-lo escriturado.

Na perspectiva da fundamentação mediata, ambos os votos pela condenação do paciente invocam a perversidade que subjaz o inadimplemento de ordem tributária. O contexto é o de que a ordem tributária e a arrecadação a ela inata subsidiam a implementação dos objetivos fundamentais da República, a reclamar, pois, uma tutela efetiva. Nesta perspectiva, os tributos serviriam de instrumento essencial para a transposição das diferenças sociais e da satisfação dos bens essenciais da vida para aqueles que, por si sós, não têm condições de fazê-lo, ainda que isso represente apenas o plano ideal.

A vinculação entre imposição tributária e desenvolvimento, na medida dos votos que subsidiaram o entendimento vencedor, se conformaria como instrumento apto a viabilizar as prestações sociais necessárias para que todos tenham uma existência com condições de dignidade, o que, em última análise, seria o eixo central do modelo proposto pela Constituição Federal. Daí é que a tutela penal de ordem tributária, em sendo consentânea com este viés social-democrático estabelecido na Constituição, deve ser chamada a agir, de modo a inibir condutas correlacionadas ao não pagamento de tributos.

4. CRÍTICAS À CONCLUSÃO DO HC 399.109

4.1 Panorama dos Crimes Contra a Ordem Tributária

A moldura mais clássica do Direito Penal o concebia como a *ultima ratio*, pelo que deveria ser empregado somente quando afetados bens jurídicos de maior relevo. Esta mesma moldura axiológica também convergia para a aplicação da lei penal de maneira restritiva, afinal o jogo por ela promovido há de envolver necessariamente uma sensível intromissão a direito de índole fundamental, a saber: a liberdade.

A partir do final do século passado, contudo, entrou em curso uma tendência expansiva do Direito Penal. A divisão social característica dos debates clássicos sobre o Direito Penal foi substituída por um consenso geral, ou quase geral, sobre as *virtudes* deste como instrumento de proteção dos cidadãos (SÁNCHEZ, 2013, p. 32). No diálogo entre novas circunstâncias sociais e a órbita penal, exsurge a centralidade do risco, contexto em que “o direito penal passa a orientar seus institutos à prevenção, à inibição de atividades, no momento antecedente à causação do mal, antes da afetação do bem jurídico protegido”. (BOTTINI, 2007, p. 86). Para ficar no âmbito nacional, bem como no que

se refere à criminalização daquilo que interessa ao escopo da corrente análise, remetemo-nos ao quanto desponta na Lei nº 8.137/90, sem prejuízo das alterações ao Código Penal instituídas na Lei nº 9.983/2000. Ao proibir as condutas ali descritas, o Direito Penal está, em última instância, a exercer seu papel de protetor de bens jurídicos que, *in casu*, possuem natureza patrimonial, de ordem pública.

Em específico, o artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 se classifica como crime de perigo abstrato²¹, conforme reconhecido no próprio corpo do Acórdão do HC 399.109. Diz o tipo penal: “*Art. 2º Constitui crime de mesma natureza (leia-se: contra a ordem tributária): II – 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*”.

Antes de se pensar em deduzir regras de interpretação de nível operacional diretamente de compromissos conceituais de alto nível (como aqueles decorrentes do constitucionalismo, por exemplo) para o caso em referência, é preciso avaliar a prescrição formal contida no comando supra nos seus próprios termos, minimizando fontes extratexto, bem como o *range* de interpretações (e decisões) disponíveis.²²

Partindo-se, pois, da letra do dispositivo, analisaremos o argumento interpretativo sobre o qual se assentou o entendimento extravasado no Acórdão sob enfoque, cujos termos encontram-se bem resumidos na própria ementa, vejamos:

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

Adiante, distintas linhas argumentativas serão desenvolvidas no propósito de sustentar a nossa hipótese, cada qual com suas particularidades próprias, mas suficientes o bastante para assentar o entendimento de que a incriminação do paciente do HC 399.109 é medida juridicamente inadequada.

²¹ Nas palavras de Pierpaolo Bottini, o tipo de perigo abstrato “Trata-se de prescrição normativa cuja completude se restringe à ação, ao comportamento descrito no tipo, sem nenhuma referência aos efeitos exteriores do ato, ao contrário do que ocorre com os delitos de lesão ou de perigo concreto”. (BOTTINI, 2007, p. 111). Em linha similar, Guilherme de Souza Nucci informa ocorrer perigo abstrato “quando a probabilidade de ocorrência do dano está presumida no tipo penal, independentemente de prova (ex.: porte ilegal de substância entorpecente – arts. 28 e 33, Lei 11.343/2006, conforme a finalidade –, em que se presume o perigo para a saúde pública)”. (NUCCI, 2017 p. 140).

²² Isto porque, nas palavras de Adrian Vermeule, “*All such deductions fail, because intermediate premises about the capacities and interaction as legal institutions are necessary to translate principles in operational conclusions. (...) Interpreters situated in particular institutions make mistakes when implementing any first-best account, and the rate of mistakes will vary with changes in the decision-procedures the interpreters use, as will the cost of reaching decisions*”. (VERMUELE, 2006. p. 2).

4.2 Os termos *cobrado* ou *descontado* e a plena conformação ao ICMS-ST

De início, é possível vislumbrar a existência de uma antinomia na linha argumentativa desenvolvida no acima citado trecho da ementa, a partir da verificação dos apontamentos acerca da sujeição passiva tributária no caso de ICMS-ST, dispostos no Seção 1. Em específico, se argumenta que somente o termo *descontado* descrito no tipo, por si, não possui aptidão para encampar as duas operações de ICMS-ST (*para frente* e *para trás*), em contradição à tese firmada no HC 399.109 de que o termo *descontado* seria uma referência aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição (leia-se: qualquer substituição).

Como vimos, no regime legal da substituição tributária *para frente*, ao promover a venda, o substituto (um fabricante de automóveis, por exemplo) *cobra* - e, portanto, não desconta - do substituído (uma concessionária de automóveis, por exemplo) o valor do ICMS-ST, sendo certo que, por ocasião do recebimento, deve posteriormente repassá-lo ao Erário Público. Logo, não nos parece possível, por maior que seja o esforço, incluir o ICMS-ST, na sua modalidade *para frente*, na expressão *descontado*. Afinal, nesta hipótese desconto não há, mas sim cobrança.

Para contemplar a hipótese de ICMS-ST (na sua modalidade *para frente*) como hipótese de incidência do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 foi que o legislador mencionou a palavra *cobrado* na redação do tipo. Somente deste modo é que se passou a considerar no crime previsto art. 2º, II, da Lei 8.137/90 as duas hipóteses de substituição tributária (*para trás* e *para frente*), positivadas no artigo 8º da Lei Kandir:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - *em relação às operações* ou prestações *anteriores ou concomitantes*, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - *em relação às operações* ou prestações *subseqüentes*, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (BRASIL, 1996).

Valendo o destaque que, para a configuração do crime de apropriação deste tributo cobrado ou descontado, pouco importa a clandestinidade.²³

Temos, portanto, que os dizeres *cobrado* e *descontado* do dispositivo se amoldam aos casos de ICMS-ST *para frente* e *para trás*, respectivamente, não sendo possível comprimir apenas na expressão *descontado* as diferentes características que acometem as distintas formas de substituição tributária.

²³ O fato de ter sido escriturado ou não.

4.3 *Contribuinte de fato* como figura não contemplada no ordenamento

O exercício dogmático não se encerra por aí. Ainda nos valendo do trecho da ementa acima transcrito, que também é visto no bojo do voto condutor, é possível divisar que a 3ª Seção do STJ lançou mão da diferenciação de *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Previu, portanto, o Acórdão uma figura jurídica não contemplada no ordenamento jurídico, em especial no Código Tributário Nacional.

A dogmática jurídica tem como dogma prefixado a norma jurídica. Tal dogma constitui-se de determinadas interpretações da realidade que não devem ser questionadas e, caso o sejam, devem ater-se aos parâmetros fixados pelas próprias normas jurídicas (como, por exemplo, no caso de arguição de inconstitucionalidade material de lei ordinária ou incompetência do órgão legiferante), sem prejuízo para a coerência interna do sistema normativo como um todo. A inquestionabilidade dos pontos de partida, contudo, não significa que os dogmas jurídicos sejam interpretações estáticas da conduta social, uma vez que eles precisam ser constantemente revistos a fim de acompanhar a mutabilidade inerente àquela conduta. A dogmática jurídica consiste exatamente no manejo das regras que garantem que esses processos de revisão e atualização permanecerão dentro dos limites fixados pelas próprias normas jurídicas, estabelecendo modos interpretativos e integradores para adaptação da norma ao fato. (SILVA, 2002. p. 287).

Com efeito, o artigo 121 do CTN considera apenas dois sujeitos da obrigação tributária, sendo eles o contribuinte e o responsável. Nenhuma destas definições fazem crer a existência de um contribuinte de fato, mas tão somente daquele que se obriga perante o Fisco. Como já oportunamente afirmamos com recurso ao magistério de Luís Cesar Souza de Queiroz, “o termo ‘de fato’ choca-se com a juridicidade do conceito jurídico de contribuinte” (QUEIROZ, 2017, p. 185).

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

Há somente um contribuinte, aquele que é redundantemente denominado de contribuinte de direito. A outra pretensa espécie (contribuinte de fato) não tem espaço em termos jurídicos. Trata-se de figura inteiramente estranha ao Direito, que para ser utilizada demandaria o seguinte - e não menos estranho - esclarecimento: o conceito de contribuinte de fato é conceito que nada tem que ver com o conceito jurídico (utilizado na linhagem da Ciência do Direito) de contribuinte (contribuinte de direito) (QUEIROZ, 2017, p. 185).

A transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou translação do imposto. Entretanto, a repercussão, fazendo-se através do acréscimo do imposto ao preço das mercadorias ou serviços tributados está sujeito à lei da oferta e da procura, isto é, só será possível quando as condições do mercado permitirem: é, portanto, um conceito econômico e não jurídico (SOUZA, 1981, p. 170).

Neste passo, pouco se aproveita, nos termos do voto do ministro Reynaldo Soares da Fonseca, argumento da discussão enfrentada pelo STF sobre a inclusão do ICMS no faturamento ou na receita da empresa, a pretexto da não inclusão do valor desta exação na base de cálculo do PIS-COFINS. É forçoso reconhecer que, a despeito da repercussão *econômica* que é da essência do tributo rotulado como indireto, o dever jurídico de pagar tributo recai com exclusividade no contribuinte do imposto, que pratica o seu fato gerador e tem a obrigação de recolher o tributo daí decorrente (Ribeiro, 2018).

4.4 Da analogia ao crime de apropriação indébita de verba previdenciária – art. 168-A do Código Penal

Os fundamentos lançados no HC 399.109 comportam, outrossim, outro contraponto. Em ambos os votos que negaram o HC está presente a correlação com o crime de apropriação indébita²⁴, o que faz sentido uma vez que, de fato, tanto o artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, como o artigo 168-A do CP, descrevem, como se pode verificar no quadro abaixo, condutas de não repasse ao Estado de recursos que ingressaram operacionalmente no patrimônio de outrem. Tratam-se, com efeito, de dispositivos similares, sendo o art. 168-A mais específico porque trata de uma espécie de tributo (contribuição previdenciária) ao passo que o art. 2º, II abarca os demais.²⁵

Lei nº 8.137/90	Código Penal (artigo 168-A)
Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, <i>descontado ou cobrado</i> , na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;	§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido <i>descontada</i> de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou <i>arrecadada</i> do público;

²⁴ Neste ponto, veja-se o item 1 da ementa como resumo das alegações: 1º. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - *tal qual se dá com a apropriação indébita em geral* - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade” (grifamos).

²⁵ O mesmo tipo de conflito aparente de normas — também solucionado pela especialidade —, se dá com o art. 1º, I, da Lei nº 8137/90 e o art. 337-A do Código Penal.

Quadro 1: Comparativo de texto legal
Fonte: Elaborado pelo autor

Ambas as normas se tutelam a apropriação de uma verba que foi paga pelo contribuinte de direito, mas que não foi repassada pelo responsável tributário ao Erário. No entanto, há uma diferença marcante quando se trata de contribuição previdenciária. O art. 168-A traz um inciso II com a seguinte redação: “*recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços*”.

Veja-se, pois, que, quando o legislador quis incriminar a ação em que a pessoa jurídica contribuinte promove o repasse da contribuição previdenciária - devido pela própria pessoa jurídica - aos custos relativos à venda de produtos (ou prestação de serviços), ele criou um tipo penal específico (inciso II²⁶) e paralelo ao do inciso I, bem como recorreu a expressões linguísticas absolutamente diversas destas. Nesse entender, o legislador valeu-se da indicação de integração do tributo a custos (ou despesas contábeis) relativos à venda de produtos. Ou seja, valeu-se de palavras que exprimem outra carga semântica e que, em absoluto, não são compatíveis com os termos do inciso I.

Portanto, temos que quando o legislador entendeu pela necessidade de incriminar o mero inadimplemento de contribuição repassada, no corpo do preço, para terceiros, ele se dignou a criar dispositivo específico. E se assim não agiu o legislador da Lei de Crimes Tributários, não convém ao Judiciário realizar uma interpretação extensiva da regra para contemplar situação não contemplada pelo legislador.

4.5 A súmula 430 do STJ

A coerência das decisões judiciais que gravitam em torno do mesmo objeto é um valor a ser preservado. Nestes termos, não faz sentido tachar de criminoso um administrador que declara e deixa de recolher o ICMS próprio, se esta mesma conduta (leia-se: mero inadimplemento), potencialmente, não será suficiente para fazê-lo figurar, ao lado da empresa, no polo passivo da execução fiscal do crédito correspondente.

Diz a Súmula 430 do STJ “O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa” (BRASIL, 2002) que o redirecionamento da execução fiscal, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de

²⁶ Neste trabalho não nos imiscuiremos na (in)constitucionalidade deste dispositivo.

poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Na outra ponta, o mesmo STJ reputa responsável criminalmente o mesmo administrador que deixa de pagar o ICMS próprio, independentemente da verificação da malversação dos recursos da empresa operada em detrimento do Erário.

Ao incriminar o administrador pela dívida e lhe indultar da obrigação pessoal de mero pagamento, o que se promove, em última análise, é uma inversão dos valores ínsitos aos distintos braços do direito que se acomodam nesta discussão. A antinomia está em partir para uma restrição de liberdade do administrador ao mesmo tempo em que a dívida sequer é dele exigível.

4.6 O argumento consequencialista judicial do HC 399.109

Até aqui os argumentos se focaram na equivocada interpretação extensiva do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90. É preciso, porém, enfrentar também o argumento em que o STJ assume a imprescindibilidade da criminalização desta conduta para fins de arrecadação tributária (para se garantir a ordem social, com promoção da dignidade humana e direitos fundamentais). Há, neste fundamento, uma preocupação clara com as supostas consequências do inadimplemento de índole tributária.

Não verificamos sentido no recurso ao argumento consequencialista quando se tem a mão a solução da *quaestio* pela letra da própria regra que confere tratamento ao caso e, por si, exaure a solução a ser aplicada. Em verdade, considerações consequencialistas padecem do risco de deslizarem em convicções próprias dos julgadores e nas suas heurísticas, com a produção de conteúdos decisórios patologicamente incertos que nada contribuem para a estabilização e segurança das relações.

No Brasil, faltam meios para a construção de critérios de racionalidade que garantam, simultaneamente, os graus de objetividade, precisão e realismo na definição das condições de satisfação das conclusões, fatores estes que desautorizam uma postura mais relaxada diante de decisões judiciais orientadas em consequências. (SCHUARTZ, 2008, p. 139)

“Uma decisão cujo conteúdo é patologicamente incerto é, portanto, uma função da “distância” entre o que diz a decisão, de um lado, e o que diz a lei aplicável, de outro. Quanto menor essa distância, menos legítima é a expectativa frustrada, e menos patológica é a incerteza em relação à decisão que desconfirma essa expectativa. No limite, a incerteza se normaliza, e a expectativa subjetiva frustrada deixa de contar com o amparo do direito. A diferenciação entre incerteza normal e incerteza patológica pressupõe, logo, uma “teoria do erro jurídico” relativa à decisão judicial”. (FALCÃO, SCHUARTZ e ARGULHES, 2006, p. 19)

Sem prejuízo destes argumentos que, por si, denunciam a imprestabilidade do consequencialismo como estratégia decisória para o caso aqui estudado, é de interesse fazer uma análise das estruturas descritiva e normativa²⁷ do raciocínio consequencialista contido nas razões descritas no acórdão. Em termos mais diretos, o que iremos fazer é investigar, descritivamente, a plausibilidade as convicções lançadas neste julgado, sabendo-se que é do decisor o dever argumentativo de validação *erga omnes* dos juízos de fato que relacionam casualmente decisões e consequências (SCHUARTZ, 2008, p. 130-158), bem como avaliar, normativamente, se o critério indicado (dignidade da pessoa humana, *in casu*) para ordenar as consequências e justificar a preferência por determinado curso de ação é estável.

A começar pela estrutura descritiva, a constatação é a de que, na falta de qualquer comprovação tanto de que a incriminação pelo não pagamento do ICMS (próprio) é adequada para aumentar a arrecadação quanto de que isto levaria necessariamente a ganhos sociais, ocorre, no HC 399.109, um exercício vazio de especulação a redundar em prognoses não confiáveis. Sugerir uma estrutura de pensamento desta natureza, com sérios reflexos sobre a liberdade - um bem jurídico de viés nuclear na estruturação de qualquer país que se denomina democrático -, demandaria argumentação empírica, informada à altura do bem jurídico que pretende restringir, o que, como assentado, não se sucedeu na prática.

Sem pretender incorrer no mesmo erro de promover prognoses sem dados empíricos, mas apenas visando corroer o argumento consequencialista apresentado nas razões decisórias do HC 399.109, indagamos se a promoção mais efetiva da justiça distributiva não deveria principiar pela exoneração, ou melhor, pela conferência de imunidade tributária àqueles que vivem em meio ao mínimo existencial²⁸, afastando do âmbito de incidência fiscal as pessoas destituídas de condições financeiras mínimas de sua subsistência. E assim, se realmente há um contribuinte *de fato* do ICMS, donde se extraem as conclusões do acórdão para a caracterização da apropriação, este não deveria ser o primeiro a ser imunizado pelo Estado, em prol de sua sobrevivência minimamente digna?

Em paralelo, ainda ponderamos que, se é bem verdade que a distribuição de fração dos lucros auferidos pelas empresas é medida legítima, não menos verdade é que esta classe também enfrenta diversos percalços ao longo de sua trajetória, a ensejar, por vezes, a imprescindibilidade da verba a ser paga ao Estado para fazer jus a outros compromissos de relevo não menos

²⁷ Trabalhar com consequências em processos de tomada de decisão jurídica envolve dois tipos de incerteza: uma de dimensão positiva e outra na dimensão normativa. A primeira refere-se ao controle das prognoses, ou seja, à confiabilidade das prognoses realizadas. O segundo tipo de incerteza diz respeito ao critério com base no qual o tomador de decisão irá justificar a sua preferência por determinado curso de ação. (LEAL, 2016, p. 28).

²⁸ Consoante Ricardo Lobo Torres, o direito ao mínimo existencial pode ser definido como “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos (=imunidade) e que ainda exige prestações estatais positivas”. (TORRES, 2009. p. 35).

importantes²⁹, como o pagamento de salário dos empregados.³⁰ Em termos práticos, a questão é saber também se a possibilidade de incriminação, nos moldes do HC 399.109, de um empresário - em verdadeiras dificuldades - poderia servir de estímulo para este vulnerar o pagamento de verbas alimentares em favor do pagamento do tributo e, no limite, se esta mesma incriminação poderia operar como desestímulo a expansão da atividade econômica privada, a culminar na redução da arrecadação.

Como último questionamento na perspectiva descritiva, indagamos se a interpretação levada a efeito no HC 399.109 pode punir tão somente o empresário que efetivamente precisou deixar de pagar o ICMS pontualmente, para fazer frente a outras demandas não menos iminentes de sua atividade empresarial. Afinal, se considerado que o pagamento da exação, a qualquer tempo, levará à extinção da punibilidade³¹, não seria isto um verdadeiro estímulo para o inadimplente contumaz continuar a operar desta maneira (em detrimento da arrecadação) para apenas no caso de ser pego vir a arcar com seu compromisso de ordem tributária?

O sentido dos questionamentos é provocar análises empíricas mais bem informadas sobre os mais efetivos cursos de tutela social vinculados à arrecadação tributária. Vincular cursos de ação a consequências sem suportes estáveis esvazia a estrutura jurídica do argumento consequencialista descritivo. Mas não é só. É de valia, ainda, constatar que, dentro do programa de análise consequencialista, a decisão em debate carece de bom critério normativo. Neste ensejo, é bem de ver que um dos pontos de maior relevo no processo de justificação do argumento consequencialista, que redundou na derrotabilidade da aplicação do tipo legal na exata extensão do seu texto, foi a pretensa tutela da dignidade da pessoa humana, na sua dimensão de promotora dos direitos sociais dos mais necessitados que não podem prescindir do auxílio estatal. Neste particular, temos que a propensão por deduzir regras de interpretação de nível operacional diretamente de comprometimentos conceituais de alto nível (VERMUELE, 2006, p. 2) (como dignidade da pessoa humana³² ou mesmo princípios constitucionais) é recurso estéril

²⁹ Tratando dos crimes de apropriação indébita tributária, José Paulo Baltazar Junior informa que “Atualmente, a orientação dominante na jurisprudência é pela admissibilidade da tese de dificuldades financeiras, com o efeito de exclusão da culpabilidade por inexibibilidade de conduta diversa, o que deve ser apreciado no caso concreto”. E ainda ressalta que o ônus da prova das dificuldades financeiras recai sobre a defesa. (BALTAZAR JÚNIOR, 2016, p. 141 e 144)

³⁰ O não pagamento da verba tributária pode também ter por ensejo a recuperação econômica da própria empresa que haverá de mantê-la viva, com todos os benefícios sociais que proporciona, ou mesmo estar vinculada a uma expansão estratégica dos negócios que haverá de redundar em aumento dos benefícios sociais, sem que, imprescindível é o registro, o empresário esteja exonerado do pagamento.

³¹ Sobre a extinção da punibilidade com o pagamento a qualquer tempo da exação, confira-se o HC 362.478 – SP, STJ.

³² Alexy, neste sentido, anota uma desvantagem relacionadas ao recurso à dignidade da pessoa humana constitucionalmente prevista. Segundo o autor, “sua desvantagem, no fato de que ela se vê diante do dilema de ampliar de forma extrema o conceito de dignidade humana, para poder abarcar tudo aquilo que seja digno de proteção, o que implica o sempre suscitado risco de trivializar a dignidade humana, ou renunciar a abarcar algumas coisas dignas de proteção”. (ALEXY, 2014, p. 454)

dogmaticamente para a remediar um caso com específico e delimitado recorte no texto da lei (em específico, a Lei Contra Crimes Tributários).

Pensar de forma contrária é atrair um risco de que, a pretexto da tutela da dignidade informada no inciso III, artigo 1º da CF, a estabilidade das relações vincadas nos lindes de qualquer texto infraconstitucional estaria sob perigo³³, bastando que o decisor buscasse justificativa na sua mais íntima convicção do que a tutela da dignidade da pessoa humana estaria a reclamar para o tratamento daquele caso. Isto, em última análise, tangencia fundamentalmente a segurança jurídica das relações humanas que deve ser compreendida atualmente não apenas como uma mera exigência de predeterminação de resultados decisórios, mas também como um dever de controle racional e argumentativo do processo decisório. A fundamentação no Direito merece ser discursiva, passando a envolver a aceitabilidade racional da decisão por meio de um procedimento de produção jurídica que gere legitimidade (ÁVILA, 2012. p. 255).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atribuir a busca de melhores resultados sociais por meio de particularismos de juízes que se predisponham a maximizar resultados pontuais, às custas de menosprezo à lei emanada do Congresso, é empreendimento que põe em risco a estabilidade do sistema jurídico e, o que é pior, não garante o resultado almejado, dado que as informações são limitadas. A busca há de ser, em suma, pelo alcance da previsibilidade através do critério da vinculação ao texto da lei, em desprestígio a uma esquizofrenia decisória do Judiciário tão cara aos sistemas jurídicos e sociais como um todo.

Neste sentido, se colocam sérias dúvidas sobre o entendimento do STJ no HC 399.109 – SC. As conclusões deste julgado acerca da abrangência do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 não passam no primeiro teste de adequação do fato à norma. O STJ optou por punir condutas que não estavam definidas como crime pelo legislador. O dispositivo legal não se dirige àquele que é o sujeito passivo da obrigação tributária principal, mas ao que tem a qualidade de sujeito passivo de obrigação de descontar ou cobrar o tributo de terceiros.

Da mesma maneira, a importação de elementos extratextos legais, como ocorre com a expressão *contribuinte de fato*, para justificar conclusões sobre a interpretação de uma regra jurídica, é empreendimento que, *in casu*, nada auxilia, mas tão somente atrapalha. Não é coerente, para

³³ Para a melhor compreensão desta linha de argumentos, de valia é a remissão aos ensinamentos de Cass Sunstein e Adrian Vermeule, para quem: “(...) *perhaps restricting judges solely to the text will increase the likelihood that the judges will accurately ascertain the legislators’ intention. (...) If judges will often see absurdity when it isn’t really presente, simply because they misunderstand the substantive policies in play, then allowing them to attempt to correct absurdity might do more harm than good; (...).*” (SUNSTEIN, VERMEULE, 2003, p. 915).

dizer o mínimo, imaginar que a melhor interpretação esteja não apenas fora da regra, como também fora do ordenamento jurídico.

Quando se buscou neste trabalho parametrizar a melhor interpretação do tipo penal que serviu de mote para condenação de um empresário que declarou o ICMS próprio e não o pagou, o resultado foi também um claro sinal de inaptidão da interpretação do HC 399.109. Este recurso dogmático demonstrou que a escolha do legislador, ao fazer promulgar a Lei 8.137/90, não foi tão abrangente como informou ser a 3ª Seção do STJ. Do contrário não faria menor sentido que, 10 anos mais tarde, o mesmo legislador viesse a dedicar um inciso próprio, com redação totalmente distinta do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, para incriminar aquele que tenha embutido no seu preço de venda de produtos (ou prestação de serviços), o dispêndio a título de contribuição previdenciária.³⁴

Por fim, a justificativa consequencialista lançada no acórdão, 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. O não convencimento tem a ver com o conteúdo. É natural que a promoção de dignidade pelo Estado esteja vinculada, em parte, à arrecadação tributária. No entanto, isto não significa necessariamente que a incriminação de contribuintes que declararam o ICMS próprio e ficaram inadimplentes (ou seja, não se apropriaram de nenhuma verba) seja uma plataforma de atendimento dos fins sociais pelo aumento da arrecadação. Ademais, deve ser sopesado o possível efeito reverso desta decisão sobre a disposição de empresários (ou pretensos empresários) em investir, afinal se estará diante de mais um encargo a ser dirimido. Menos investimentos pode importar em uma arrecadação menor.³⁵

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 de 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 (Bossa e Paiva, 2018). Incriminar mais e, pior, com menosprezo aos estreitos lindes do tipo penal “*Public legitimacy, as much as justice, demands accuracy in verdicts, a criminal justice system that was frequently seen to convict the innocent and to acquit the guilty would fail to win the respect of, and obedience from, those it governed*” (LAUDAN, 2008, p. 2) pode não ser a saída, mas apenas mais um ingrediente a compor o ambiente de insegurança que faz do

³⁴ Inciso II, do parágrafo 1º, da Lei nº 9.983/2000, lei esta que introduziu o artigo 168-A no Código Penal.

³⁵ Esta afirmativa demanda, para comprovação, maiores estudos empíricos.

Brasil uma economia muito menos pujante do que ambiciona, ou melhor, do que deveria ambicionar.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, mudança e Realização no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOSSA, Gisele Barra; Paiva, Mariana Monte Alegue de. **Inovação ou retrocesso? O STJ e a criminalização do Direito Tributário**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inovacao-ou-retrocesso-o-stj-e-a-criminalizacao-do-direito-tributario-25092018>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Crimes de Perigo Abstrato e Princípio da Precaução na Sociedade de Risco**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966.

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). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. Lei complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002. Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 dez. 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 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: 26 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 mai. 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

FALCÃO, Joaquim. SCHUARTZ, Luís Fernando; ARGULHES, Diego Werneck. **Jurisdição, Incerteza e Estado de Direito**. In: RDA 243, 2006.

LAUDAN, Larry. **Truth, Error and Criminal Law. An Essay in Legal Epistemology**. Cambridge Studies in Philosophy and Law, 2008.

LEAL, Fernando. Inclinações Pragmáticas do Direito Administrativo: nova agenda, novos problemas. O caso do PL 349/15". In: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org). **Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a Renda – Depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza. Revista de Direito Tributário ano 7, n. 23/24, 1983, p. 92.

MESTIERI, João. **Prisão preventiva em crime de colarinho branco deve ser exceção**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mar-03/mestieri-preventiva-crime-colarinho-branco-excecao>>. Acesso em: 08 dez. 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Criminalizando o “devo, não nego, pago quando puder”**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-25/ricardo-lodi-criminalizando-devo-nao-nego-pago-quando-puder>>. Acesso em: 09 dez. 2018.

SÁNCHEZ, Jusús-María Silva. **A Expansão do Direito Penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**, in: Revista de Direito Administrativo 248, 2008.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. **Interpretation and Institutions**. Michigan Law Review, Vol. 101, 4, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VERMUELE, Adrian. **Judging under Uncertainty. Na Institutional Theory of Legal Interpretation**. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, 2006.