

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JOÃO PEDRO TAVARES SILVA

**CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO PAGO:  
ANÁLISE QUANTO AO CONSEQUENCIALISMO E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO  
TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO

2020

JOÃO PEDRO TAVARES SILVA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no Curso  
de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

ORIENTADOR: Professor Doutor JOÃO  
BOSCO PASIN

São Paulo

2020

JOÃO PEDRO TAVARES SILVA

**CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO PAGO: ANÁLISE QUANTO O  
CONSEQUENCIALISMO E OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no Curso  
de Direito da Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

Dedico o presente trabalho a meus pais, que estiveram presentes nos momentos mais difíceis durante minha trajetória na graduação e que não mediram esforços para que eu pudesse chegar até aqui.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a meus pais que sempre estiveram ao meu lado nos momentos de maior dificuldade e não mediram esforços para que seu filho pudesse se graduar em uma excelente Universidade.

Agradeço a minha companheira Giulia, pelo carinho e companheirismo durante essa jornada, cujo apoio foi imprescindível para que eu chegasse até aqui. Ao meu chefe e amigo Tiago Luiz que me auxiliou na escolha do tema e que é a cada dia meu professor fora da faculdade. Ao meu professor do ensino médio, amigo e mentor, Leonardo que depois dos meus pais foi o primeiro a acreditar no meu futuro e que me guiou no início da minha trajetória para um dia vir a lecionar, agradeço à Professora Martha Leão, cujas aulas de direito tributário serviram, acima de tudo, para que eu me certificasse que esta era a área que eu quero atuar como profissional.

Ao meu orientador, Professor Doutor João Bosco Pasin, auxiliando-me durante o ano árduo de 2020, mesmo com todas as dificuldades enfrentadas por todos neste difícil ano. Por fim, a todos os meus professores e amigos que me ajudaram a formar meu senso crítico, além de tudo que sei e a principalmente a acreditar no meu potencial.

***“Não basta conquistar a sabedoria, é preciso usá-la.”***

**Marco Tulio Cícero**

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar os efeitos do julgamento do Recurso Ordinário em “*Habeas Corpus*” 163 334 pelo Supremo Tribunal Federal onde foi firmado o entendimento que, em se tratando de declaração e não pagamento do ICMS há a possibilidade de prisão do contribuinte se atendidos os requisitos propostos pelo próprio Tribunal Superior na tese firmada. Será brevemente abordada a história do pagamento de tributos pela humanidade e como o tributo deixou de ser algo agregado à sujeição e falta de liberdade para um dever de todo cidadão como instrumento de manutenção estatal devido por todos, na sequência será avaliado o teor dos votos e dos argumentos utilizados para se chegar à tese sob a óptica jurídica material da decisão e do dos efeitos do consequencialismo em face dos princípios norteadores do direito tributário nacional.

**Palavras-chave:** Tributário. Lançamento tributário. Declaração. Não pagamento. ICMS. Crimes contra a ordem tributária.

**Abstract:** the present paper has as object, to study the effects from the verdict of the “*Habeas Corpus*” 163 334 judged by the Supremo Tribunal Federal (Supreme Court), which understood that declaring the ICMS (similar to the sales tax in the U.S) tax and do not paying the value declared is probable cause for prison if observed the requirements exposed by the Court. It will be briefly exposed the history behind the payment of taxes by humanity and how it changed across the years from something aggregated to servitude and the loss of liberty to a duty shared by all citizens to maintain the apparatus of the State, in the sequence it will be valued the content of the decision by the ministers and the argumentation used in the judgement from the viewpoint of the principles that guide the tax law studies and the normative consequentialism.

**Keywords:** tribute (tax). Tax posting. Declaring taxes. Tax evasion. ICMS. Tax crimes.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1. INSTITUTO TRIBUTO NA HISTÓRIA.....</b>	<b>11</b>
<b>2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>14</b>
<b>3. DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1 Conceito de tributo.....</b>	<b>14</b>
<b>3.2 Espécies tributárias .....</b>	<b>16</b>
3.2.1 Impostos .....	18
3.2.2 Taxas.....	22
3.2.3 Contribuições de melhoria.....	23
3.2.4 Empréstimo compulsório.....	24
3.2.5 Contribuições especiais .....	25
<b>4. ICMS NO BRASIL .....</b>	<b>26</b>
<b>4.1 Crítica à tratativa do preço como elemento econômico unitário .....</b>	<b>29</b>
<b>5. O CRIME TIPIFICADO NO ARTIGO 2º, II DA LEI 8.137/90 .....</b>	<b>31</b>
<b>6. CONSEQUENCIALISMO.....</b>	<b>42</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>50</b>



## INTRODUÇÃO

No último badalar dos sinos de 2019, a última cartada fora lançada direto do Plenário do Supremo Tribunal Federal. Havia sido julgado o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* 163 334, oportunidade em que foi firmada a tese de possibilidade de prisão do contribuinte por declaração e não pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS.

Mais uma forte polêmica no Direito Tributário foi posta à mesa. Difícil é a empreitada, num caso como esse, de mensurar os impactos que esta medida irá trazer para o dia a dia dos operadores das ciências jurídicas e aos próprios contribuintes. Há que se indagar se a prisão como método de coerção, ao não pagar tributos declarados estaria indo contra o que se entende por fraude, ou seria mera prisão por dívida.

Durante a história pode-se traçar uma linha temporal cristalina sobre movimentações sociais mais importantes do ocidente ao se estudar o pagamento de tributos. No passado o tributo deixou de ser uma prestação associada à servidão e à falta de liberdade para se tornar uma obrigação de todos os cidadãos daquela localidade ou daqueles que nela adentrem. Os pilares econômicos do Grande Império Romano são a mesma fonte que fez a guilhotina decapitar Luís XVI da França. Nesse sentido, a decisão do Supremo Tribunal Federal pode ter desenvolvido um papel histórico, dadas as devidas proporções do Século XXI, alargando as opções estatais para fazer valer a “ordem” tributária. Qualquer um que estude as forças vinculativas dos Julgados jurisprudenciais dos Tribunais de Justiça e Superiores não pode analisar este caso desvincilhando por completo as letras jurídicas e as fontes do direito das regras extrafiscais.

Quer-se dizer com isso que o ICMS é um tributo extremamente necessário aos cofres públicos, tendo em vista que é o com maior poder arrecadatário para os Estados, portanto é imperioso abordar os impactos fora das razões jurídicas que um julgamento como o do Recurso Extraordinário em *Habeas Corpus* 163 334 causa economicamente contrapondo-os aos princípios que moldaram a Constituição vigente, das Legislações infraconstitucionais, da própria interpretação legislativa e a discussão sob a óptica do consequencialismo que tem permeado os julgamentos administrativos e judiciais em matéria tributária no Brasil.

## 1. O INSTITUTO “TRIBUTO” NA HISTÓRIA

Para compreender melhor o tema central do trabalho, há de se debruçar brevemente sobre a origem da tributação e da coerção estatal para fazer valer as regras econômicas impostas. Nesse sentido, o que se pode perceber, em apertado resumo, é que o Direito sofreu importantes alterações nas medidas utilizadas pelo Estado para punir os Homens. A pena passou do corpo do condenado para sua liberdade e hoje essas se dão apenas para ações tipificadas nos códigos penais agindo como *ultima ratio*.

Nas sociedades mais imponentes do mundo ocidental, o direito tributário chegou a andar ao lado da sujeição, da desgraça e da opressão de um Estado sobre o outro. Isso porque nas guerras na antiguidade entre conquistadores e conquistados, a exigência de tributos era imposta ao perdedor, daí se demonstra uma primitiva organização estatal para a instituição e cobrança de tributos.

As Pólis gregas e o próprio Império Romano traçaram regras para o objetivo da tributação, porém enquanto na Grécia não houve tentativa de impor uma tributação universal, em Roma tentou-se, por breve momento, fazer com que o tributo fosse um dever honroso do cidadão romano (lembrando que há época cidadão compreendia tão somente aquele nascido em Roma), fazendo tanto dominados e dominadores fossem sujeitos passivos desse tipo de obrigação pecuniária, entretanto o que se viu foi uma polarização das duas ideias, por um lado defendeu-se a tributação universal como dever honroso do cidadão e do outro, que se argumentou que o tributo era instrumento de opressão do vencedor sobre o vencido (Schoueri, 2019, p. 19).

Como Schoueri (2019, p. 19) bem coloca, o que se quer provar aqui é a ideia de que a obrigação tributária e a liberdade individual do cidadão eram opostas e ser obrigado a recolher tributos era uma grave afronta à essa liberdade. Já na Idade Média com a Igreja Católica sendo o centro do Poder econômico, intelectual e militar da época, o tributo passa a ser uma faculdade. Seria obrigatória apenas se fosse firmado contrato entre o pagador de tributos<sup>1</sup> e seu futuro Senhor Feudal, o primeiro

---

<sup>1</sup> Os pagadores de tributo na Idade Média eram, geralmente, servos, pois havia uma hierarquia entre os nobres que detinham diversas posições na manutenção do poder em auxílio ao Senhor Feudal.

lhe prometia parte dos frutos de seu trabalho enquanto aquele lhe prometia proteção militar.

Nesses três trechos históricos separados os dois primeiros do último em centenas de anos, percebe-se o afastamento do dever de pagar tributos da privação de liberdade para um sentido mais universalista que visava a manutenção da sociedade para todos, sendo dado em troca melhorias que todos poderão utilizar. No Estado-policial, no entanto, na defesa do Estado “forte”, utilizou-se a prisão para ver cumpridas as obrigações tributárias que o cidadão teria com o ente estatal fortalecido, em troca de sua liberdade.

Não é dever do acadêmico das letras jurídicas permear as entrelinhas da história, sendo este um trabalho próprio do historiador. Nesse sentido, o que se busca realizar ao expor essas ideias é a mudança sofrida pelo Direito tributário de um elemento de força de guerra demonstrado e cobrado pelos Estados mais fortes da antiguidade em razão dos oprimidos e/ou vencidos por essa força, para ser um dever fundamental imposto a todos, fruto das ideias humanistas que mais tarde passaram a permear a sociedade dando um sentido diverso ao tributo.

Este breve panorama serve para se analisar, o que já foi feito em matéria de regramento em sociedades de outrora e para que se perceba, sobretudo, que o Direito tributário molda o Estado em que vivemos enquanto sociedade. Importante ressaltar e ter sempre em mente que o estudioso das letras jurídicas tributárias senta-se sobre fundamentos que há muito foram esculpidos para que se possa usufruir da relação factual entre o cidadão e o Estado, fundamentos esses que, em determinadas eras, foi marcado inclusive por derramamento de sangue advindo de lutas cujo objetivo principal era a liberdade do povo em relação ao próprio Estado.

## **2. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ao adentrar no tema propriamente dito, nada mais justo do que clamar pela frase popular “começar pelo princípio”. Bem, o que se propõe nesse momento é o exercício etimológico da palavra princípio e o aprofundamento do tema sobre as discussões que permeiam a égide dos princípios que pairam sobre o ordenamento jurídico brasileiro e sobre o caso ora analisado.

Buscando dar um sentido entre as diversas ciências, pode-se separá-las pelo grau de intimidade que umas têm pelas outras e após agrupá-las pelas suas semelhanças sendo certo que o resulta será uma conceituação básica de cada uma das ciências, seus pilares fundamentais. A palavra princípio vem, logicamente, de “início”, “gênese”, e pode-se dizer que é o início em abstrato de determinadas filosofias e regras, mas que com a última não se confunde.

Para o direito, é ímpar a relevância que os princípios têm na instituição, cumprimento e interpretação das regras jurídicas. Vez que podem ser interpretados de forma mais ampla do que a norma jurídica positivada, porém direcionando o intérprete a um fim específico, um objetivo a que a norma escrita está atrelada. Muitos princípios estão “embutidos” nas normas que regem e conseqüentemente estão positivados como as normas, exemplificando essa assertiva, temos que o artigo 150, I da Constituição Federal de 1988 que veda a exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça é a expressão positivada do princípio da legalidade tributária ao passo que este está intimamente ligado ao artigo 5º, II da Carta Magna – princípio da legalidade mais amplo do que do artigo 150, ditando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” – percebe-se, pois que pela relevância do assunto tratado, qual seja a vedação da majoração ou instituição de novos tributos sem que seja por força de lei, faz-se necessária a positivação latente do princípio devido sua importância.

Isso porque o princípio jurídico não pode ser interpreta sozinho. Sempre existe a necessidade de se aplicar o princípio sobre outros princípios e/ou normas que podem reafirmar a importância desse princípio – como exposto acima – ou dar proporção e direção às normas (CARRAZZA, 2019, p. 46)<sup>2</sup>.

Com essa introdução, podemos salientar que os princípios tributários têm importância ímpar para a relação jurídica tributária. Seja para prevenir discricionariedades por parte do ente estatal com o animus arrecadatório, seja para justificar a cobrança de tributos em face dos contribuintes. Em verdade, para um sistema tributário extremamente complexo como é o brasileiro, os princípios acabam desempenhando um papel fundamental na interpretação da norma tributária.

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2019. 944 p.

Isso porque na relação jurídico tributária entre Estado e contribuinte (por contribuinte leia-se, pessoa física e jurídica), obviamente há uma disparidade entre a capacidade persecutória de cada um. Por um lado temos o contribuinte que tem o direito de pagar exatamente o valor dos tributos devidos ao Estado, sendo seu direito a possibilidade de repetição se os valores foram pagos de forma errada ou para mais, ou de não ser cobrado por tributo fruto de qualquer ação do Poder estatal que não decorra de Lei que o preveja. De outro lado, o Estado possui ferramentas persecutórias poderosas para fazer valer a Lei e os tributos instituídos legalmente, como os procedimentos administrativos instaurados contra os contribuintes que dão ensejo a certidões de dívida ativa e posteriormente a execução fiscal, isso sem começar a falar nos instrumentos disponíveis em matéria penal diante de ilegalidades cometidas pelos contribuintes.

Diante dessa assimetria, normal seria que existam princípios que socorram o contribuinte para fazer valer seus direitos. Excluindo-se os princípios que baseiam o dever fundamental de pagar tributo que fundamentam mais um interesse do Estado na arrecadação para manutenção do aparato estatal e da busca por igualdade social, temos um gama de princípios que acabam se tornando os mais “importantes” por assim dizer, já que todo e qualquer princípio que existe tem seu nível de importância que antecede as regras positivadas.

Como já dito anteriormente, o princípio da legalidade no direito tributário é fundamental até mesmo para que se faça valer outra gama de princípios que deste se ramificam. No caso analisado neste trabalho, nota-se que o princípio da legalidade tem uma dupla funcionalidade. No direito tributário o princípio da legalidade veda a instituição ou majoração de tributos sem lei anterior que preveja essa instituição ou majoração. A tutela penal sobre esse princípio não se afasta demasiado do proposto pelo Direito Tributário, porque no direito penal o princípio da legalidade significa que suposto agente não pode ser incriminado por fato que não esteja descrito como crime sendo certo que a lei deve definir a conduta como crime, como bem expõe a própria Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, inciso XXXIX. (Bitencourt, 2018, p. 55).

Em se tratando do julgamento aqui estudado, imperioso destacar um princípio do direito penal que foi alvo de forte argumentação pró e contra a criminalização

prevista no artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990, que é o princípio da intervenção mínima.

Esse princípio dita que o direito penal deve ser a *ultima ratio* do poder de coerção estatal, ou seja, o direito penal deve ser somente utilizado em último caso, seja por ocasião da seriedade do fato praticado pelo agente, seja pelo fracasso de outros instrumentos em fazer valer a lei. No caso do direito tributário e como foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, temos que a criminalização da inadimplência de ICMS é reiterada além de ter o tipo subjetivo dolo, sendo certo que a observância desse princípio na edição do tipo previsto no artigo 2º, II da Lei ora em destaque está caracterizada, inclusive pela tese firmada pela Suprema Corte, vez que no direito tributário os atos reiterados de inadimplência configuram quase certa persecução civil do devedor por meio das execuções fiscais e inscrições em dívida ativa como será demonstrado mais adiante.

O princípio da insignificância também se fez presente na discussão do RHC 163.334, vez que no caso ora estudado foram trazidos argumentos de que reforçam esse princípio que, nas palavras de Bitencourt (2018, p. 64) dita que o fato praticado pelo agente tem de ter certa significância, certa gravidade para que haja a necessidade de tutela pelo Direito Penal, ou seja, não atinge a sociedade de forma relevante o suficiente. Isso é importante para o direito tributário, em especial no tocante aos crimes tributários, porque exige outra interpretação do julgador, vez que a sociedade é atingida de outra forma pelos crimes tributários, veja-se que nos crimes de maior seriedade como o tipificado no artigo 121 “matar alguém”, a sociedade é direta e imediatamente atingida por esse tipo de conduta, nos crimes tributários, por mais que haja um dano pecuniário, esse dano está ligado à capacidade do Estado em regular e proteger a sociedade como um todo.

Desta forma, o princípio da insignificância deve ser interpretado com outros signos valorativos para o direito tributário, vez que furto de um pão é interpretado como insignificante para a tipificação da conduta prevista no artigo 155, pois podemos medir com clareza que um crime famélico é visto como insignificante. Já no direito tributário, difícil é a análise do que é significativo ou não em matéria de valores não recolhidos aos cofres públicos, inclusive há de se analisar um fator territorial, pois valores não recolhidos pelo Estado de São Paulo podem significar

irrelevantes em razão da enorme arrecadação do Estado, porém a mesma inadimplência pode ser visto como extremamente relevante aos cofres públicos de outro Estado que não disponha de tantos recursos como São Paulo.

Em matéria tributária, existem também princípios específicos que são importantes para se chegar à decisão posta pelo Supremo. Como já dito anteriormente, um dos principais princípios é justamente o da legalidade (ou reserva legal) que impede discricionariedade do Estado para instituir ou majorar tributos, vinculando ambas as atividades à existência de Lei anterior que as prevejam. Natural que tal princípio também impeça a punibilidade do contribuinte caso não haja Lei que preveja tal conduta, como já explicado pelo princípio da legalidade penal.

Imperioso citar também o princípio da igualdade. Este dita o tratamento igualitário entre as diferentes cadeias de contribuintes. Como previsto no Texto Constitucional no artigo 150, I, este princípio veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Esse princípio acaba auxiliando na observância de outro princípio relevante que é o da capacidade contributiva que é um princípio propriamente dos impostos, já que estes têm a característica de ser um tributo de caráter pessoal e graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes, essa ideia está prevista no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988.

Os princípios, portanto ajudam a entender o direito posto tendo em vista que norteiam não só a atividade do legislador, mas a do intérprete das leis que pode utilizar-se dos fins principiológicos para fundamentar sua síntese argumentativa, bem como fazemos julgadores e doutrinadores que se debruçam sobre os mais variados temas dentro do direito.

### **3. DIREITO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 CONCEITO DE TRIBUTO E SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.**

É certo que existe certa divergência quanto à conceituação e objetivo dos tributos entre os que não operam as linguagens jurídicas. Alguns acham um mal

necessário enquanto uma boa parcela acredita que o melhor conceito a ser dado ao tributo é o “roubo” (da expressão popular Imposto – sentido *lato senso* - é roubo). Para o estudante das Leis seja ele o graduado, o graduando, sabe que existe um complexo sistema normativo e filosófico na conceituação de tributo.

Para os que acham que o tributo significa tão somente uma ação coercitiva do Estado para tomar-lhe parte do patrimônio (o que certamente encontra respaldo e origem nos “não tão modernos” conceitos de liberalidade econômica suspirado pelo fantasma do neoliberalismo e seus seguidores), o que ocorre em verdade é a falta de retorno. Aqueles que exercem um poder aquisitivo maior, ou seja, com mais signos presuntivos de riqueza, muito provavelmente não se utiliza dos diversos sistemas populares criados para auxílio da população com os valores recolhidos dos tributos, daí talvez se explique os porquês da infame frase “imposto é roubo”.

Ocorre que, como Augusto Alfredo Becker (1978), na “Teoria Geral do Direito Tributário”, lecionou, a hipótese de incidência tributária era sempre infalível. Para uma conceituação mais moderna do exercício estatal, temos que a problemática reside não no pagamento do tributo, mas na falta de contrapartida por esse pagamento. Então, não é “culpa” do judiciário ou até do ordenamento jurídico que impôs determinado tributo, mas dos responsáveis por fazer os valores arrecadados chegar onde deve.

O que se quer dizer, é que se não há o devido investimento onde “deveria” por ocasião do recolhimento de tributos, não é culpa dos signos tributários que nessa Nação existem e, de novo a incidência tributária é perfeita e estável, o que se faz após a incidência, já não está nas mãos do Dever Fundamental de pagar tributos, não pelo menos enquanto ficção jurídica.

Passa-se agora à definição de tributo no Brasil que é dada pela Lei Complementar 5.172 de 1966, ou como é mais bem conhecida, pelo Código Tributário Nacional, que em seu artigo 3º traz a figura que se conhece como tributo:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. “(art. 3º da Lei 5.172/66)



Deste artigo, pode-se retirar algumas ideias que serão centrais e decisivas para o entendimento do tema. (i) primeiramente, importa ressaltar o caráter expropriatório do dever fundamental de pagar tributos, um dever que deverá ser observado à força, tendo em vista o caráter de compulsoriedade dado pela Lei, (ii) diferenciam-se tributo e multa, na medida que o tributo decorre de ato lícito (mesmo que o fisco cobre Imposto de Renda sobre demonstrações de riqueza obtidas por meio ilegal - venda de drogas, corrupção - entende-se, pelo princípio do *non olet*, que poderá ser tributado da mesma forma que os atos praticados de forma lícita), (iii) por fim, nota-se a presença marcante do princípio da legalidade na composição do conceito de tributo, vez que se tenta prevenir a ocorrência de discricionariedades por parte dos agentes fiscais sinalizando que a Lei é a única via cabível para sua instituição e cobrança e à lei que a atividade administrativa está intimamente atrelada, ou vinculada.

Os sujeitos das obrigações jurídico tributária são, logicamente, o contribuinte e o Estado. Extraí-se essa afirmação nos artigos 119 e 121 do Código Tributário Nacional ditando que, ao passo que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público sendo titular da competência para instituir tributos, bem como cobrar pelo cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Já o Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que se vê obrigada a recolher determinado tributo bem como cumprir com as obrigações acessórias que decorrem do principal (pagar tributos). O sujeito passivo da obrigação pode ser tanto contribuinte quando se tem relação direta com a hipótese de incidência que percebe o fato gerador, ou responsável, quando a obrigação tributária impute a este agente a obrigação, sem que ele seja contribuinte, propriamente dito. Bom exemplo disso é a Substituição tributária no ICMS, cujo sujeito no início da corrente distributiva assume o pagamento de ICMS de todos os outros mesmo que não seja ele contribuinte “direto” dos fatos geradores ocorridos dentro da cadeia distributiva.

É fundamental destacar que a vinculação da administração pública à lei é importante para as discussões que serão apresentadas, vez que cada vez mais a

---

<sup>3</sup> A expressão *non olet*, decorrente do latim que significa “sem cheiro”, “dinheiro não tem cheiro”, ou seja, não importa para o Fisco a sua origem.

administração pública tem recorrido à decisões fundadas em caráter consequencialista, adicionando novos precedentes para que seja cada vez mais utilizado signos econômicos em detrimentos dos fundados tão somente na Legalidade (como preceitua a Lei e a própria Constituição Federal no que diz respeito à vinculação da administração pública ao princípio da Legalidade), tal tema será esmiuçado mais adiante.

### **3.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL**

Superada a conceituação de tributo e suas nuances, parte-se à organização tributária constitucional no Ordenamento Jurídico Nacional e os tributos dela derivados.

Tributo é gênero do qual decorrem diversas espécies tributárias. Para Schoueri (2019, p. 167) é importante entender que fazem parte do mesmo gênero e, portanto, têm características semelhantes como base de cálculo (sentido *latu*), por exemplo (todas as espécies tributárias terão alguma base de cálculo, o que os classificam como tributos). São duas as principais vertentes de especificação tributária.

A primeira, a “dicotômica”, versa que existiriam apenas dois tipos de tributos, os vinculados e os não vinculados a uma atividade estatal, ou seja, impostos e taxas, sendo os primeiros desvinculados de uma atividade estatal imediatamente posterior ao pagamento do tributo e a segunda vinculada a alguma atividade estatal que faça existir aquela taxa.

A segunda escola, chamada de “tricotômica”, entende que, além dos impostos e taxas, existiria também uma terceira espécie, a “contribuição”, e esta seria, de fato, um tributo vinculado a uma atividade estatal, mas não estaria diretamente ligado ao contribuinte. Schoueri exemplifica bem a questão ao levantar a questão da contribuição de melhoria que decorre diretamente de uma atividade estatal, qual seja a obra pública que enseje valorização do imóvel de determinado local. Nesse caso, não beneficiaria diretamente um contribuinte, mas uma coletividade inserida na localidade em que a obra foi realizada. Pela leitura da Constituição Federal de 1988 percebe-se num primeiro momento a utilização dessa teoria para a instituição das espécies tributárias no Plano Constitucional tendo em vista que no artigo 145,

explicitamente se observa apenas três espécies, sendo elas o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria.

O que mais se aceita no Brasil e é o que os operadores do Direito utilizam no exercício de suas funções é que existem cinco espécies tributárias vigentes (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais). É o que se depreende da análise dos dispositivos constitucionais que tratam do sistema tributário nacional.

O Artigo 145 da Constituição Federal de 1988 preceitua instituição dos impostos (inciso I), taxas (inciso II) e contribuições de melhoria (inciso III), já os empréstimos compulsórios, de competência exclusiva de instituição e cobrança pela União Federal, estão positivados no Artigo 148 da Lei maior e por fim os artigos 149 e 149-A trazem as possibilidades de instituição e cobrança das espécies tributárias chamadas contribuições especiais.

Há forte disparidade na Doutrina no sentido de que a classificação jurídica dada aos tributos são três somente (daí a doutrina tricotômica) já que a Constituição Federal expressou no artigo 145 (acima descrito) que seriam tão somente três tributos no Brasil, impostos, taxas e contribuições de melhoria. As outras “subespécies” tributárias estão dentro de uma ou outra espécie tributária das três elencadas pelo artigo 145.

Embora alguns doutrinadores sopesem em seus estudos mais ou menos tributos existentes no plano jurídico factual, para fins do presente trabalho permanecerá a interpretação de cinco espécies tributárias existentes no País (Teoria quinquipartida), levando-se em conta que as discussões sobre mais ou menos espécies pode muito bem ser alvo de um trabalho minucioso e pormenorizado à parte que, na presente discussão, não se faz tão relevante se arrastar por demasiado no tema.

### 3.2.1 *Impostos*

A princípio, não poderia ser citado nenhum outro tributo senão o imposto para uma primeira análise das espécies tributárias individualmente. Eis que o Imposto é o

mais conhecido entre todas as espécies e dele próprio decorrem várias outras classificações ou especiações internas.

Os impostos são talvez o tributo de maior relevância econômica e social, mas certamente não foi dado sentido hierárquico jurídico na exposição dos tributos dada por qualquer Diploma Legal, na simples análise do artigo 145 da Constituição percebe-se que não há hierarquia entre os tributos, confusão feita somente pelas ciências econômicas por ocasião do “poder” arrecadatório do imposto em razão das taxas e contribuições de melhoria. Isso porque este tributo está desvinculado de qualquer atuação fiscal específica, como será explicitado a seguir.

Carrazza (2019, p.447), parafraseando José Geraldo Ataliba, explana que o imposto é um tributo não vinculado, ou seja, não vinculado diretamente a uma atuação estatal. É tão somente um “fato qualquer” que é a hipótese de incidência que não se vincula a uma atividade estatal. Quer isso dizer que, para instituir um imposto, basta o Ente Federativo ser competente para a instituição desse tributo, não tendo a necessidade de vincular sua criação a nenhum tipo de fim específico na sua arrecadação.

O Código Tributário Nacional não distancia a definição de imposto trazida pela Doutrina. No artigo 16 transcreve-se: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”.

Para complementar a não sujeição do imposto à determinada atividade estatal, vem ao socorro dessa premissa o princípio Constitucional da não afetação, positivado no artigo 167, IV cuja redação se transcreve:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Daí depreende-se a ideia de que, além da hipótese tributária não serem destinados a um objetivo específico da administração pública, tão pouco o produto de sua arrecadação deveria. É o que explica Schoueri (2019, p. 206):

“Se a receita, via de regra, não é afetada a qualquer finalidade, tem-se, agora, uma segunda característica dos impostos: além de sua hipótese tributária independer de qualquer atividade específica, também o produto de sua arrecadação não deveria ser atrelado: o recurso arrecadado com o imposto serve, em princípio, para cobrir as despesas gerais do Poder Público quanto do contribuinte.”

Um elemento central para se entender o funcionamento dos impostos, é o da capacidade contributiva, ou melhor, dizendo, o princípio da capacidade contributiva. É um dos princípios basilares para a instituição do Imposto.

O Parágrafo Primeiro do Artigo 145 da Constituição Federal se antecipa em tratar de tal princípio ao instituir que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

O princípio da capacidade contributiva vincula-se ao princípio da igualdade, em razão da existência desse princípio antecessor a ele, a Carta Magna traz a possibilidade acima destacada de se tributar pela capacidade econômica exercida por cada contribuinte. Esse princípio será invocado mais adiante em razão da utilização das chamadas motivações consequencialistas nos votos pela administração pública ou pelo Poder Judiciário em alegações de esvaziamento dos cofres públicos para tentar direcionar determinadas decisões, o que se justifica pelo fato de que a capacidade contributiva é um fator mais econômico do que jurídico, embora seja na jurisdição que encontra sua definição e amparo legal. Sendo econômico o fator, é de se esperar que se obtenha uma justificação não jurídica (e, portanto consequencialista) para o qual caminham determinados julgados que supostamente seriam de interesse do direito tributário.

Logo, basicamente se tem que a capacidade contributiva tem sua “parcela de significância” mais voltada para um fator econômico do que para o jurídico, este segundo se limita tão somente a mostrar o marco limítrofe entre o montante econômico a ser tributado ou não tributado. É por esse motivo que assiste razão à teoria do consequencialismo como espectro extrajurídico como fundamento para determinadas liberalidades. Em socorro dessa ideia Schoueri escreveu: “O que fica claro, entretanto, é que existe uma justificativa (uma causa) para que se cobrem os impostos: a necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais”. (referencia)

Percebe que nem toda pessoa será contribuinte de determinados impostos, mesmo que a espécie tributária imposto não diferencie a “quantidade” econômica que o Estado gaste com cada cidadão, ou seja, mesmo que não haja vinculação entre esses elementos. Isso porque, partindo-se justamente da ideia de capacidade contributiva, pode-se concluir naturalmente que aqueles que aparentam ter um signo econômico mais relevante será responsável pelo pagamento de uma parcela maior desses tributos, até porque é objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito brasileiro a redução das desigualdades e isso não se alcança tributando igualmente os cidadãos, muito pelo contrário, a tributação tem papel impar para a redução da desigualdade social que é tão latente no Brasil, daí a responsabilidade e dever do operador das Letras jurídicas em procurar o caminho mais proveitoso para que se alcance tais objetivos.

O Imposto pode ser direto ou indireto e esse tema é importante para a questão da criminalização do ato de declarar e não pagar ICMS próprio, como é o caso estudado.

Essa definição tem relação com a definição de contribuinte de fato e contribuinte de direito. Diz-se contribuinte de fato, aquele que efetivamente arca com o ônus econômico do tributo, é aquele que pagará o Tributo embutido no preço, por exemplo. Já o contribuinte de Direito é o que arca com o ônus legal da obrigação tributária, é aquele que tem a obrigação de recolher aos cofres públicos o tributo efetivamente cobrado do consumidor final.

Assim, entende-se por tributo direto o tributo que é recolhimento diretamente para os cofres públicos que incide diretamente sobre a renda do contribuinte, diretamente, sem a intermediação de nenhum outro agente para sua declaração e recolhimento, se confundindo é claro a definição de contribuinte de fato e de direito. No caso dos tributos diretos o contribuinte é, ao mesmo tempo contribuinte de fato e contribuinte de direito ele declara e recolhe o tributo. Já nos tributos indiretos é o contrário, a figura do contribuinte de fato e de direito não se confundem, mesmo que essa definição seja uma ficção jurídica. Neste tipo de tributo, há o repasse do ônus financeiro ao consumidor que seria o contribuinte de fato, pois ele estaria pagando por um produto com a sua própria disponibilidade econômica e o contribuinte de direito, a empresa ou indústria que vende aquele produto tem o trabalho de recolher o tributo do preço e repassá-lo aos cofres públicos.

### 3.2.2 *Taxas*

Mitigando ao máximo as discussões doutrinárias quanto à classificação e conceituação das taxas, temos que este tipo de tributo é, ao contrário do que foi visto com o imposto, vinculado intimamente à atividade estatal. É o que se extrai do artigo 145, II, mesmo artigo da Constituição Federal que concebeu este tipo de tributo.

Do artigo acima mencionado, pode-se extrair duas possibilidades que justifiquem a criação de uma taxa. A primeira hipótese é para manutenção do Poder de Polícia, ao passo que a segunda é justamente pela utilização efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível.

Divisível é o serviço público a ser cobrado através de taxa porque pode-se destacar precisamente o utilizador daquele serviço, isto é, não se exige o pagamento de taxa vinculada a um serviço prestado pela Administração Pública de quem não utilizou esse serviço. E pelo Poder de Polícia a ser exercido sobre alguém.

Pois bem, com a dualidade de razões para se instituir alguma taxa, percebe-se, portanto que as hipóteses de incidências possíveis para as taxas decorre de uma

das duas possibilidades de tributação introduzidas pela Constituição Federal, quais sejam a prestação de um serviço público ou exercício do Poder de Polícia.

Para realizar a “medição” do alargamento ou estreitamento da base de cálculo das taxas, há de se recorrer à melhor Doutrina que se debruçou sobre à primeira resposta à essa questão, qual seja a da resposta negativa.

Quer-se assim dizer que, em matéria constitucional, o parágrafo segundo do artigo 145 dita que: “as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos.”

Pois se a taxa não poderá ter base de cálculo própria dos impostos, significa dizer que não poderão ter base de cálculo fundada na capacidade contributiva, que é característica legal da base de cálculo dos impostos.

O Poder de Polícia a que se refere o Texto Constitucional é mais bem definido pela Legislação Complementar do Código Tributário Nacional que, no artigo 78, traz:

“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Em outras palavras, Poder de Polícia é o Poder Estatal de regular deveres individuais dos cidadãos para garantir direitos individuais e coletivos. Há de se lembrar que o efetivo exercício do Poder de Polícia está sob a égide do princípio da legalidade, quer isso dizer que não se pode destacar a atividade estatal da Lei, não há agir da administração pública que não esteja positivado em lei.

Além disso, o que deve ficar claro é que o exercício desse Poder de Polícia por si só não é fato gerador da taxa de poder de polícia. O que pode ensejar a cobrança da taxa é, segundo Carrazza (2019, p. 944):

Temos que a taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração Pública,



em favor do contribuinte, removendo-lhe obstáculos jurídicos, mantendo-os, fiscalizando a licença que lhe foi concedida etc.[...] Em suma, a hipótese de incidência da taxa de polícia é a prática de atos concretos de polícia.

### 3.2.3 Contribuições de melhoria.

Há de se atentar à definição de contribuição de melhoria vez que pode haver confusão num primeiro momento, quanto a sua hipótese de incidência e base de cálculo. Veja-se que a contribuição de melhoria é um tributo que surge de uma atividade estatal que traz uma melhoria para alguma região e essa melhoria consequentemente aumenta o valor imobiliário daquela localidade por ocasião da ação do Estado.

Entretanto, há de se salientar que a hipótese de incidência do tributo não é tão somente a obra pública realizada pela Administração Pública, mas a valorização do imóvel, ou seja, se da obra não resultou nenhum tipo de valorização dos imóveis adjacentes, não houve incidência da regra jurídica tributária sobre aquele fato.

Como bem explica Roque Antônio Carrazza (2019, p. 471), além da obra pública é condição *sine qua non* para a incidência do tributo, só poderá ter um evento incidente, ou seja, para cada obra realizada pelo Administração Pública somente haverá incidência da contribuição de melhoria uma vez.

Ainda, por mais que pareça uma incidência automática desse tipo de tributo, há de ser respeitado o princípio da legalidade, sendo obrigatória a disponibilização de Lei para que haja a efetiva cobrança do tributo. Um fato interessante trazido por Carrazza (2019, p. 471) nesse tema é que nem toda obra pública é passível de valorizar os imóveis, como o autor bem exemplificou o caso do “minhocão” (elevado João Goulart, antigo Costa e Silva) na região central da cidade de São Paulo que é um elevado que possui por volta de três quilômetros encravado entre os prédios que antes eram considerados de alto padrão. O que ocorreu foi a desvalorização dos imóveis no entorno do elevado, e uma gigante desvalorização dos imóveis imediatamente à frente dele. Então, por óbvio não resultou hipótese para a

instituição de uma contribuição de melhoria, sendo inclusive alvo de ações de indenização por parte dos residentes à época desses locais.

#### 3.2.4 *Empréstimo compulsório.*

Segundo consta no artigo 148 da Constituição Federal de 1988, o empréstimo compulsório é de competência da União, que poderá exigí-lo para atender despesas extraordinárias que decorram de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente, observado a limitação ao poder de tributar presente no artigo 150, III, b do mesmo Diploma que assegura assim a impossibilidade de cobrança do tributo ou da sua majoração no mesmo exercício financeiro.

Esse tributo, portanto só pode ser instituído mediante acontecimento de grandes proporções, daí a ideia de competência exclusiva da União para tal. Porém, deve-se atentar que, mesmo não sendo tributo habitualmente cobrado e que tem seu nível de distinção de outros tributos (daí a necessidade de se colocar o empréstimo compulsório como tributo diverso dos demais), ele há observar os princípios constitucionais de instituição e cobrança de tributos, sendo certo que sua gênese se dará por Lei Complementar e nesta será exprimida a norma jurídica dessa cobrança sendo instituído pelo Congresso Nacional, sendo certo que nem toda calamidade pública seja hipótese de incidência para a criação automática do tributo (CARRAZZA, 2019 p. 478)

Além disso, um efeito da tributação pela via do empréstimo compulsório que o destaca dos demais, é a necessidade de se devolver o valor efetivamente recolhido quando forem satisfeitos os fins com que for criado.

#### 3.2.5 *Contribuições especiais.*

O artigo que trata das contribuições especiais na Constituição Federal de 1988, qual seja o artigo 149, desdobra-se em duas facetas tributárias, as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

Reside aqui certa discussão de que essas contribuições seriam simplesmente impostos afetados, lembrando que no item 4.2.1, ao tratar dos impostos, demonstrou-se que pelo princípio da não afetação pelo qual o imposto é regido, este não pode ter sua arrecadação afetada para qualquer finalidade específica na sua Lei criadora, sendo assim, as contribuições especiais seriam tão somente impostos afetados e, portanto, seguem os regimentos Legislativos e principiológicos do imposto. (Schoueri, 2019, p. 220 e 230)

As contribuições sociais são destinadas (afetadas) à seguridade social. Significa dizer que, como o imposto, esse tributo está submetido ao princípio da solidariedade porque, segundo o artigo 195 da Carta Magna, “toda a sociedade” irá participar do custeio para a seguridade social, sendo certo que essa participação se dará na medida da capacidade contributiva de cada um.

O que se revela pela leitura do Título VIII da Constituição Federal de 1988, à partir do artigo 193, é que de fato a afetação a que está atrelado o artigo 149 é para a seguridade social, seguro-desemprego e a educação (Schoueri, 2019, p. 223).

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico e de atuação no interesse profissional ou econômico estão atreladas à contribuição vinculada à capacidade da União em atuar no meio econômico e no interesse das categorias a qual determinada contribuição foi afetada.

Parece claro que essas contribuições devam ficar no liame a que elas estão atreladas, ou seja, se dadas contribuições de interesse de categoria profissional, por exemplo, foi criada para fiscalização de alguma categoria, esta mesma categoria é a que deve arcar com os custos decorrentes dos entes criados para tanto.

Tratando-se das contribuições de intervenção no domínio econômico, estas servem para que a União tenha recursos para intervir na ordem econômica. Segundo Schoueri (2019, p. 235) o contribuinte desse tributo será aquele que ensejou a atuação da União naquele setor econômico, como por exemplo, o monopólio.

Em suma, ambas as categorias presentes no artigo 149 da Constituição Federal estão afetados a algum tipo de atuação da União na atividade de algum

setor econômico e para tanto, há a instituição de contribuições para que haja e concretização dessa atuação.

#### **4. O ICMS NO BRASIL**

O ICMS (Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços), objeto de principal de estudo no presente Trabalho, está elencado na Constituição Federal no artigo 155, II4. De competência estadual este tributo é de importância ímpar para os Estados já que é o tributo com maior poder arrecadatório.

Além disso, seja talvez o Tributo mais “famoso” até mesmo para os que não estão acostumados às linguagens jurídicas certamente já viu ouviu falar da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias, seja na televisão, no trabalho ou até mesmo na obra de comprar algum bem onde venha discriminado em nota fiscal.

Porém, para adentrar finalmente nos estudos e nas consequências da criminalização da Declaração e não pagamento deste tributo, é necessário entender como ele funciona, suas características e espécies de recolhimento presentes no dia a dia das empresas.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços é um tributo Estadual como se precede da própria Constituição Federal, significa dizer, portanto que a competência para criação e modificação das alíquotas de ICMS é somente dos Estados, é uma delegação de competência cedida da União para os Estados.

Além disso, são diversas as hipóteses de incidência deste tributo. Estão elencadas na Lei Complementar 87 de 1996 que regulamenta o ICMS, mais precisamente no artigo 2º onde dispõe que o imposto incidirá sobre circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de pessoas, bens mercadorias ou valores, prestação onerosas de serviços de

---

<sup>4</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - 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;

comunicação, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços além das hipóteses de produtos importados.

Uma importante distinção a ser feita sobre este Imposto é entre o ICMS próprio e o ICMS recolhido via Substituição tributária. No primeiro não há grandes diferenças quanto à aplicabilidade da hipótese de incidência e da base de cálculo do ICMS, já no segundo existem peculiaridades importantes que serão explicadas a seguir.

É essencial distinguir um do outro na medida que o objeto de estudo do presente trabalho é a criminalização do ICMS próprio declarado e não pago segundo entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334.

Cumpra agora explicar o que se entende por Substituição tributária. Após as grandes revoluções indústrias no fim do século XVIII até o século XIX ficou claro que o mundo havia abandonado as economias artesanais para a fabricação industrial. Além disso, a globalização levou a indústria para outro patamar. Os diversos bens utilizados em nosso dia a dia são comprados e vendidos por diversos estabelecimentos diferentes antes de chegar nas mãos do consumidor final, logo percebe-se que há um caminho percorrido por essas mercadorias, da indústria para a uma empresa de distribuição e da empresa de distribuição para as lojas que vendem e anunciam o produto e dessas lojas para as mãos do consumidor final.

Como dito anteriormente a transferência de mercadorias é hipótese de incidência de ICMS, difícil seria tributar cada uma das empresas por qual esse produto passa até chegar às prateleiras onde serão finalmente compradas pelo consumidor final.

Notadamente difícil seria tributar cada um dos contribuintes envolvidos na fabricação de determinado produto. Assim, foi criada a figura do substituto tributário, que nada mais é que o responsável por recolher o ICMS aos cofres públicos

A substituição tributária nada mais é do que responsabilizar a empresa que se encontra no início dessa cadeia (no caso a indústria) pelo ICMS. Os substituídos “pagarão” o tributo embutido no preço, portanto de forma indireta, quando forem obter o produto para a próxima etapa do caminho a ser percorrido e a indústria

sendo a contribuinte de direito do ICMS de toda a cadeia, vai declarar e recolher o tributo em favor do Estado.

Ao passo que o ICMS próprio, por óbvio é o imposto declarado e recolhido no próprio estabelecimento sem o pagamento do ICMS embutido no preço advindo de uma série de vendas até o consumidor final.

#### **4.1. CRÍTICA À TRATATIVA DO PREÇO COMO ELEMENTO ECONÔMICO UNITÁRIO.**

Um dos argumentos utilizados pela defesa e pelos votos vencidos nas diversas instâncias do presente caso é que contribuinte de fato (leia-se consumidor) paga preço e não tributo, logo o contribuinte de direito, a empresa não estaria se apropriando de um bem de terceiro.

Há de se fazer uma ressalva importante nesse modelo, pois a própria construção dessa tese trai a lógica. Todo aquele que constitui uma empresa regularmente, que vende produtos ou serviços, persegue o mesmo objetivo que é o lucro, não se obtém lucro gastando-se mais do que o valor cobrado de determinado produto para obtê-lo ou produzi-lo. Assim, natural que o Empresário ao precificar sua mercadoria, leva em conta os gastos que teve com ela, ou seja, luz, água, mão de obra e, claro, tributação. Após isso, obviamente que será calculada alguma margem de lucro e o objeto será introduzido no mercado.

Este trajeto contábil que o empresário faz é importante pelo seguinte motivo, por mais que não se destaque do preço pago ao final dessa operação, há no plano metafísico (e que nele pode-se destilar toda e qualquer consequência fática) esse destacamento, da mesma forma que o contribuinte de fato é uma criação feita para motivos de indébito tributário e de didática, existe a repartição ficcional (ficcional por parte do consumidor) do preço do produto pago, mesmo que o ICMS seja cobrado sobre o preço da mercadoria. E como qualquer consumidor que viva em um país de econômica capitalista, sabe que ao pagar por algum produto, há significativa carga tributária embutida ali e esta carga tributária é fator determinante para que o consumidor pague um valor muito maior que se o produto fosse isento, por exemplo.

Logo, uma empresa que declara e não repassa o tributo ao Estado, não está só se apropriando do valor que ali fora colocado justamente para incidência de tributação, mas está incorrendo em concorrência desleal. Não é necessário remoer somente os casos contra a Fazenda Nacional, o Direito Privado tem exemplos mais ou menos parecidos e que têm sua pertinência na discussão para que se demonstre o nível do problema. Um exemplo ficcional, mas recorrente é de uma comissão de formatura de determinada faculdade que cobra valor dos estudantes que aderiram a uma festa de formatura, por exemplo. Ato contínuo, essa comissão cobra preço dos alunos discriminando que nesse preço está embutida música, bebidas, comidas e outras despesas. No dia da festa os estudantes percebem que não tem determinada bebida ou atração que a comissão havia prometido e inclusive havia descontado na prestação de contas e por fim soube-se que o valor recolhido dos estudantes nunca fora repassado para a Empresa que organizou o evento sendo embolsado pelos membros da comissão.

O exemplo é simples e até mesmo “bobo” só que serve para exemplificar o que ocorre com a tributação indireta quando o contribuinte de direito não repassa os valores cobrados. O produto poderia ser bem mais barato se não fosse a cobrança do tributo e mesmo assim, este foi cobrado e nem repassado para o seu verdadeiro fim ele foi. No exercício da festa de formatura, podemos dizer que a festa teria sido mais barata e, inclusive mais acessível a alunos que talvez não dispusessem de uma demonstração de riqueza ou que a festa teria determinada comida cujo dinheiro para compra foi subtraído. Se esse exercício seria configurado como crime, com o direito tributário seria diferente. E o segundo é bem mais gravoso que o primeiro, pois os valores declarados poderiam ser utilizados o combate às desigualdades sociais, por exemplo. A única diferença existente nesse caso seria que o ICMS é cobrado no preço, a alíquota incide diretamente sobre o preço da mercadoria, mas faz parte do preço, independentemente.

Não se nega que existem crises e dificuldades no dia a dia empresarial e nem que seria absurda a criminalização de qualquer tipo de inadimplemento tributário, há que se provar o animus de se apropriar desses valores, o que certamente é uma dificuldade aos procedimentos penais, porém na discussão de preço, não há que se falar em precificação única porque sabe-se que pagamos tributos ao adquirir determinado produto e certamente sabe-se que o Empresário embutiu no preço do

produto, o tributo, não havendo a necessidade de se explicitar ou destacar o ICMS cobrado para que o contribuinte de fato tenha a faculdade de pagar o tributo ou não, é uma obrigação inerente ao consumidor e que com certeza deve atribuir a responsabilidade civil e criminal de não adimplemento ao contribuinte de direito, o Empresário.

Além disso, por ocasião das dificuldades financeiras, ou não, pode-se alegar que o empresariado acabe assumindo o encargo econômico do ICMS para que se cobre valores mais atrativos, já que do preço seria desentranhado o valor a ser pago pelo imposto. Ora, esbarra-se novamente na questão do *animus*. Como dito anteriormente, não se nega a volatilidade do mercado ou a oscilação do poder aquisitivo dos cidadãos, o que ocorre de fato, se o sujeito passivo da obrigação de pagar ICMS não recolher o tributo mesmo declarando-o por ocasião de falta de recursos para tanto, estaríamos diante de mero inadimplemento e não de crime por ocasião do dolo e da contumácia.

A legislação reserva o “direito” de ser inadimplente ao contribuinte. Isso se o contribuinte agir de boa-fé e não passar por reiteradas vezes como inadimplente, declarando e não recolhendo ICMS com o *animus* de apropriar-se do valor do tributo.

Como será demonstrado mais adiante, a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal cuidou para que haja espaço às liberalidades econômicas sem que haja criminalização de mero inadimplemento em conformidade inclusive com o Pacto de San Miguel da Costa Rica que veda a prisão por dívida até porque estamos diante de apropriação indébita tributária tipificado no artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990 e deve-se manter em mente a distinção entre mero inadimplemento e no crime aqui retratado.

## **5. O CRIME TIPIFICADO NO ARTIGO 2º, II DA LEI 8.137/90**

O Plenário do Supremo Tribunal Federal começou a julgar o RHC 163.334 no dia 11 de dezembro de 2019. O presente recurso buscou discutir a tipificação do ato de declarar regularmente o ICMS próprio, mas não recolher os valores devidos em benefício do Estado no crime de apropriação indébita. Sobre Relatoria do Ministro



Luís Roberto Barroso. O tema trouxe marcante novidade para o direito tributário, como será analisado a seguir com um breve resumo do caso concreto estudado, as peculiaridades das teses defendidas e os votos dos Senhores Ministros da Suprema Corte.

Em resumo, o caso que sofreu a impetração do Recurso Ordinário em Habeas Corpus e é objeto de estudo do presente trabalho é oriundo do Estado de Santa Catarina. Quem figura no polo ativo do Recurso Ordinário em Habeas Corpus são os sócios-administradores de uma Empresa, na qual declararam operações de venda sem recolher o ICMS em diversos períodos, tendo entrado três vezes em programas de parcelamento de crédito tributário.

Diante da contumácia do não recolhimento, foram denunciados pela prática do crime previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990 cuja redação se transcreve a seguir:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza<sup>5</sup>:

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.

Conclui—se, portanto que os Sócios-Administradores teriam cobrado no preço o ICMS e não houve o repasse para o fisco. O Juízo de primeiro grau, ao julgar o caso, absolveu sumariamente os denunciados pois entendeu que o fato ora narrado seria atípico, houve apelação dessa decisão pelo Ministério Público e em segunda instância o tribunal de justiça de Santa Catarina reformou a decisão dando prosseguimento à ação, já que houve o entendimento de que o fato era, de fato, típico.

Ato contínuo, a Defensoria pública de Santa Catarina impetrou Habeas Corpus junto ao Superior Tribunal de Justiça. Nessa oportunidade, o Habeas Corpus fora rejeitado por maioria em acórdão de relatoria do Excelentíssimo Ministro Rogério Schietti Cruz. Há de se fazer uma pausa lógica no julgamento do caso pelo Superior

---

<sup>5</sup> Crime de mesma natureza se refere ao disposto no artigo 1º da Lei, qual sejam crimes contra a ordem tributária.

Tribunal de Justiça vez que esta é a decisão atacada no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nesta oportunidade estudado.

No Superior Tribunal de Justiça, o Ministro Rogério Schietti, ao votar, como relator, trouxe importante distinção para o caso utilizando-se das teses firmadas por outras Turmas, mais especificamente o entendimento firmado entre a 5ª e 6ª Turmas do STJ. O contraste nos julgamentos é dado, especial, se debruçado sobre o ICMS próprio e o ICMS sob o regime de Substituição tributária na medida em que a Sexta Turma entende que há necessidade de distinção entre as duas hipóteses.

A Sexta Turma firmou entendimento no sentido de que não é fato típico que se enquadre no artigo 2º, II da Lei 8.137/90 a conduta de declarar e não recolher ICMS próprio. A conduta tipificada no artigo destacado será tão somente na hipótese de o contribuinte declarar e não recolher o ICMS sob o regime de Substituição tributária<sup>6</sup>. Ainda assim, existem decisões monocráticas da Sexta Turma no mesmo sentido que a Quinta Turma julgou o tema.

Já a Quinta Turma entendeu, por unanimidade nos casos de Julgamentos Colegiados como, por exemplo, o RHC n. 42.923/SC de Relatoria do Ministro Felix Fischer de junho de 2015, que não há essa diferenciação levantada pela Sexta Turma, diz-se com isso que em qualquer hipótese de Declaração e não recolhimento de ICMS, seja no próprio ou sob regime de Substituição Tributária, é fato típico previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90.

Por ocasião dos entendimentos díspares entre as Turmas, o Ministro Relator Rogério Schietti propôs o debate do tema pela Terceira Seção para uniformização do entendimento das Turmas.

Ao votar o Relator atribuiu à sua tese uma forte premissa consequencialista. Não por acaso, percebe-se um crescente respaldo consequencialista dos casos tributários tanto na seara Administrativa quanto na judicial. No caso em tela o Relator não se limitou às alegações de esvaziamento dos cofres públicos caso não fosse condenado o contribuinte ao pagamento de multas abusivas ou, como no caso em debate, elevar o patamar de caso tributário para um caso tutelado pelo Direito Penal. O Relator aduziu que a tutela penal seria de integral importância para o

---

<sup>6</sup> Ver item **4 do ICMS no Brasil**

direito tributário, vez que o tributo é ferramenta para a persecução dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal na busca da igualdade e da liberdade para todos como previsto no artigo 3º da própria Carta Constitucional. Além disso, utilizou-se da busca por dignidade da pessoa humana previsto no artigo 1º, III da Constituição Federal, entre outros direitos básicos que sofrem ameaça de esvaziamento dos fundos de investimento estatal para esse propósito.

Ato contínuo, celebrando ainda mais as premissas consequencialistas em detrimento das questões puramente de Direito material, o Relator expõe um artigo publicado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no qual se alega que a previsão de sonegação iria aumentar, além dos gritantes números em Reais que essa suposta sonegação acarretaria. E ainda, no mesmo Artigo, que os tributos mais sonegados seriam o ICMS, IPI E ISS, o que parece óbvio tendo por indicativo que estes são os tributos de maior arrecadação dentro de suas respectivas competências.

Além disso, o Relator clama pelo acolhimento da causa pelo Direito Penal já que este deve ser utilizado tão somente como *ultima ratio*. E sabidamente, a Administração Pública, em suas competências estabelecidas na Constituição Federal de 1988, tem vários outros mecanismos para fazer valer as obrigações meramente monetárias o que se mostra insuficiente para que se cumpra os objetivos propostos pelos princípios do direito tributário de um Estado Democrático de Direito, até porque declarar determinado produto implica em confessar que o sujeito passivo da obrigação tributária é inadimplente e foi ferramenta eficaz para que haja, de fato, impunidade.

Ao estudar a jurisprudência e a doutrina não se pode deixar de analisar as duas faces dessa moeda. Sabe-se que o maior apoio ao contribuinte é de muita importância no direito tributário tendo em vista que nessa relação entre sujeitos passivo e ativo da relação jurídico-tributária, o contribuinte é o elo mais frágil não podendo competir com o Poder de coerção estatal. Mesmo assim, quando se observa que não há liberalidades por parte do Poder Público, há de se lembrar de que toda discussão jurídica está sobre a égide do princípio da igualdade entre as partes, sendo os Operadores do Direito, seja ele Juiz, Procurador ou Advogado,

responsável por tecer uma linha igualitária e de toda forma justa, entre todos os sujeitos da relação.

Além disso, pergunta-se se essa parte do voto seria essencialmente consequencialista. Isso porque a teoria do consequencialismo, em apertadíssima síntese, pressupõe que as decisões seriam firmadas nas consequências do ato do Juízo, nas consequências de se julgar em favor de um lado ou de outro e na presente discussão em desfavor de uma análise essencialmente jurídica. Porém, a justificativa real é o “rombo” deixado pela inadimplência tributária que dificulta a busca Constitucional dos Objetivos do Estado brasileiro enquanto Nação, não é “invencionismo”, é princípio constante na Constituição Federal sendo que o dinheiro não recolhido de forma contumaz e reiteradamente só aumenta o distanciamento entre os objetivos. No caso de inadimplência no Direito Tributário, a ordem econômica dos fatores não se resume a um particular, mas a todo o Estado e a um aparato Administrativo que se obriga a Administrar o País com os recursos que tem.

Conclui-se que se o inadimplemento de tributos com o animus de não recolhimento<sup>7</sup>, não simplesmente por falta de recursos e de forma reiterada, é ato que atenta contra a Sociedade como um todo, já que parcela considerável (Pelo Artigo da PGFN referente ao exercício de 2016, era esperado aumento da porcentagem de sonegadores fiscais com um prejuízo esperado de R\$ 571,5 bilhões) desse dinheiro não poderia ser utilizado para a manutenção do Estado e, conseqüentemente da busca da diminuição das desigualdades sociais como está previsto constitucionalmente como objetivo do Estado e sendo objetivo previsto na Constituição, o signo econômico presente na discussão não pode ser considerado consequencialista, mas uma forma de manutenção do escoamento de recursos públicos.

Há no voto do Relator, importante discussão acerca do crime de apropriação indébita tributária que será elucidado neste trabalho mais adiante já no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal e nas conclusões da tese firmada pela Suprema Corte.

---

<sup>7</sup> Mais adiante será abordado o aspecto penal do crime previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90

Publicado o Acórdão, os pacientes recorrem ao Supremo Tribunal Federal no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 contra a decisão do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a tipicidade que o RHC foi impetrado e é nesse julgamento em que se vai analisar. Cumpre ressaltar que foram vários os interessados no processo, com participação de diversos *Amici Curiae*.

No Supremo Tribunal Federal, preliminarmente, é importante ressaltar que no relatório anterior às sustentações orais, que os Tribunais de Justiça não são pacíficos no entendimento do caso, sendo notório que no Estado de Santa Catarina existe mais condenações no sentido de inadimplência tributária. O que se discute, em síntese, no Supremo Tribunal Federal é a tipificação do ato de declarar e não recolher em benefício do Estado o ICMS próprio.

Em apertada síntese, os argumentos utilizados pela defesa para que se desse provimento ao Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*, se aproximam do voto perdedor no Superior Tribunal de Justiça. Faz-se aqui então síntese das argumentações.

Talvez uma das teses da defesa mais importantes para a sustentação argumentativa é a etimologia das palavras “descontado ou cobrado” como está descrito no artigo 2º, II da Lei 8.137/90, pois a defesa sustenta que em matéria de ICMS, cobra-se do contribuinte de fato<sup>8</sup>, preço. Sustentou-se a diferenciação entre o pagamento de preço pelo produto não havendo discriminação do imposto, já que o consumidor não é contribuinte de ICMS. – Abre-se um parêntesis para reforçar a ideia já combatida no **item 4.1** de cobrança de “preço” como se o contribuinte de fato não suportasse ônus econômico algum, porém pela lógica do dia a dia, sabe-se que o ICMS é responsável pelo encarecimento de determinados produtos e ao declarar e não recolher o tributo, o Empresário (ou contribuinte) de direito está se apropriando de algo que com certeza foi efetivamente embutido no preço e se assim não fosse, estaria incorrendo em concorrência desleal já que poderia vender os produtos por vezes mais baratos que os demais, por fim acaba retirando do consumidor parcela de seu poder aquisitivo – Mister destacar que a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal não está distante de tais ideias, tomando por base o julgamento

---

<sup>8</sup> Aquele que suporta o ônus econômico do tributo, o consumidor final.

que repercutiu tanto quanto o RHC 163.334, foi o Recurso Extraordinário 574.706 de Relatoria da Eminente Ministra Carmen Lúcia, que ditou:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Percebe-se que na oportunidade do julgamento do Recurso Ordinário foi decidido que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, não podendo figurar na base de cálculo do PIS/COFINS. Da mesma forma que para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS assistiu direito ao contribuinte, dessa vez não foi bem assim e utiliza-se do mesmo argumento na medida em que o ICMS não integra o faturamento do Empresariado, ou seja, o ICMS não é receita do Contribuinte sendo, portanto demonstrado que o ICMS não é valor da Empresa ou que a desse ela possa dispor, não recolher o tributo aos cofres estaduais é possível que se demonstre a apropriação indébita tributária nos casos em que esses valores não são repassados ao fisco.

Na oportunidade do julgamento do RE 574.706, houve inclusive embargos de declaração da União para que fossem modulados os efeitos da decisão alegando-se “rombo nos cofres públicos”, reafirmando o clamor às consequências extrajudiciais, o que não foi acolhido.

Ato contínuo alegou-se que o direito penal não poderia (ou pelo menos não deveria) ser utilizado de forma “banal” já que, nesse panorama o princípio da intervenção mínima (ou *ultima ratio*) assegura que o direito penal será utilizado em último caso, após percorrido outro caminho normativo para que o Estado faça valer sua Soberania. Porém, como se verá, não é exatamente como se a tipificação da conduta descrita no presente incidisse magicamente sobre qualquer contribuinte que está inadimplente para com o fisco.

Ainda em matéria penal principiológica, temos o argumento da vedação da prisão por dívidas com o Pacto de San Jose da Costa Rica no artigo 7º, 7 do Tratado, excepcionando as alimentares. Em verdade, o debate sobre se estaria criminalizando a dívida, pois segundo a defesa seria tão somente repasse do ICMS. Clamou-se inclusive pelo princípio da insignificância, pois segundo a defesa, estaria em xeque o valor de aproximadamente R\$ 30.000 (trinta mil reais)

Houve inclusive a citação de alguns dispositivos legais e Doutrinários para embasar as sustentações que obviamente não serão pormenorizadas aqui até porque o objetivo do Trabalho é diverso. Foi citado, por exemplo a Súmula 430 do STJ que dita que o inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilização solidária dos sócios-gerentes.

Em breve resumo do caso concreto, o Ministério Público tentou reafirmar a suposta contumácia e a conduta dolosa dos Sócios-administradores, pois teriam constituído mais de três empresas e nenhuma pagava o ICMS sendo que as empresas aderiram a vários Programas de recuperação fiscal (REFIS) e não cumpriram com nenhum.

Além disso, outro ponto que a Procuradoria e o Ministério Público de Santa Catarina é que não se busca nesse julgamento a criminalização do inadimplemento, mas da apropriação do valor embutido no preço da operação e não repassa ao Estado. Ato contínuo alegou-se ainda que a pena prevista fosse “somente” em até

02 anos, portanto poderia ser aplicada a Lei 9.099 de 1990 (Jecrim), tese que essa que beira o absurdo, pois a dosimetria da pena não pode e não deve ser justificativa para absolver ou condenar alguém.

Fato interessante em ser retratado é a tese da diferenciação entre apropriação indébita em relação à previdência social no código penal, (mais precisamente no artigo 168-A). Diferenciando-se o objeto deste trabalho e da apropriação indébita em face da previdência, é que no caso da última, a Receita consegue saber exatamente o valor descontado e de quem foi descontado além de saber se o valor fora creditado no tesouro nacional ou não em nome da pessoa, já que o empregador desconta do salário do empregado e identifica no salário o valor descontado e recolhe em Guia da Previdência Social (GPS) e nessa guia consta o nome e CPF do empregado. Além disso, não há necessidade de se demonstrar o dolo nesses casos, o que se observa ser o contrário no tipo penal da Lei 8.137 de 1990.

Como pode se observar dos votos cujas decisões foram no sentido da criminalização da declaração e não pagamento de ICMS, as decisões foram fundadas em sua grande parte baseando-se nas consequências de não criminalizar a conduta acima descrita. Em se tratando de direito material, as decisões seguiram no sentido de que os crimes previstos na Lei 8.137 de 1990 já foram declarados constitucionais.

Além disso, suscitou-se a não disponibilidade do crédito recolhido pelo Empresário que se apropriou indevidamente, na oportunidade o Ministro Alexandre de Moraes inclusive chama atenção para o fato de que seria difícil inclusive incorrer em declaração e não pagamento culposos, demonstrando-se então o caráter doloso que a conduta do agente deveria adotar para a configuração do crime. Neste trabalho foram dedicadas algumas partes para discorrer sobre a propriedade do preço de mercadoria cobrada e na oportunidade demonstrou-se a impossibilidade de se interpretar o preço como elemento unitário sem que existam as inúmeras variáveis que o compõe e que repercutem no Direito tanto quanto nas ciências econômicas como se demonstrou no próprio julgamento do RHC 163.334 quando se alegou muito acertadamente que o ICMS não compõe o faturamento da empresa, ou seja, os valores recolhidos pelo contribuinte de direito não são dele para dispor.



Há de se afastar nesse caso um pensamento de que o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus foi maculado pelas experiências consequencialistas dos Ministros do Supremo Tribunal Federal e, inclusive na oportunidade do julgamento do Recurso no Superior Tribunal de Justiça. Não Porque as decisões não tinham suas pitadas de um juízo baseado em consequências, mas devido ao fato de estarem presentes todos os elementos possíveis previstos no Direito tributário e penal para a configuração do crime.

Como se verá no capítulo do “consequencialismo judicial”, a interpretação consequencialista pode fazer com que a norma específica positivada possa ser abrandada, tendo sua interpretada amplificada para que se possa gozar interpretações diversas utilizando princípios, por exemplo sendo que o intérprete, ora julgador iria direcionar a decisão do fim para o meio e não o contrário, porém o que se observa do julgamento é que a utilização dos princípios, em especial dos princípios do direito penal, foram utilizados para justifica a norma positivada, interpretando a norma de forma que o ponto mais relevante fosse justamente a especificidade da norma, qual seja o artigo 2º, II da Lei 8.137 e 1990, justamente o contrário do proposto por um julgamento fundado em interpretações puramente consequencialistas.

Quer-se dizer com isso que, embora devamos abominar a utilização de teses consequencialistas para embasar decisões judiciais como será demonstrado mais adiante, o julgamento do presente espectro deste trabalho tomou caminho contrário, ou seja, existem elementos suficientes do direito material para que se condene o agente que dolosamente e por reiteradas vezes declare e não recolha aos cofres públicos ICMS, sendo certo que, com a decisão, espera-se uma alteração no plano das finanças públicas, mas não é o motivo pelo qual se votou pela criminalização.

Foram vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Os argumentos contrários ao provimento do Recurso foram diversos, porém se assemelham aos votos vencidos na oportunidade em que o caso esteve no Superior Tribunal de Justiça.

Existem em verdade, duas dificuldades com o caso, o julgamento do caso concreto com os pacientes em situação específica no qual incidem dados princípios, sobretudo princípios que acobertam o âmbito do direito penal e no julgamento da

repercussão geral do caso, no qual incidem princípios que tutelam o direito tributário. Em primeira análise, a tese que os Ministros que votaram pelo provimento do recurso foi a necessidade em se comprovar o dolo, como obrigado pela própria leitura do tipo penal do artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990, justamente nesse ponto houve importância divergência já que ficaria a cargo do intérprete da Norma Jurídica traçar o “mínimo de não recolhimento”, além de outros sintomas dos atos dos sócios para que se possa comprovar o dolo. Dito isso, ergue-se em socorro ao contribuinte nesses casos, o princípio da presunção de inocência dos réus, que dita a impossibilidade de se aplicar a pena caso não houvesse comprovação dos elementos do tipo penal.

Por outro lado, o que fica é a necessidade do Supremo Tribunal Federal firmar entendimento sobre o assunto, na oportunidade inclusive os Ministros que votaram pelo desprovimento do recurso divergiram no ponto da comprovação do dolo, pois o que estava em evidência no caso concreto seria a contumácia, porém a vedação à prisão do devedor é restrita na interpretação de quantum, ou seja, pouco importa se o devedor está inadimplente há anos ou ficou-se inadimplente por reiteradas vezes. Portanto, o que sobra para análise do caso é tão somente a comprovação do dolo e que no caso concreto não ficou tão evidente e partindo-se dos princípios que regem o direito penal, não poderia o Recurso em Habeas Corpus ser desprovido, se fosse o caso de interpretar-se o fato jurídico tão somente pela égide dos princípios.

Ato contínuo se buscou, mais uma vez, na definição de pagamento de “preço” pelo consumidor (ou contribuinte de fato), argumento que pudesse embasar o provimento do Recurso, afirmando em síntese que se paga preço e não imposto e que o contribuinte de fato não é sujeito passivo da obrigação tributária e nesse momento não poderia assistir mais razão aos Ministros.

De fato, o consumidor não é sujeito da obrigação jurídica tributária e tampouco é réu no caso em tela e nem objeto do presente estudo. Como dito anteriormente, no preço está embutido valor de ICMS que deve ser recolhido aos cofres públicos pelo “verdadeiro” sujeito passivo da obrigação tributária, o empresário, pois sabe-se que quem suporta o ônus econômico (a majoração dos valores das mercadorias) é o consumidor. Sendo assim, importa dizer que declarar e não recolher ICMS próprio é apropriar-se indebitamente do tributo, daí a necessidade do crime de comprovar o

dolo porque existem outras variações no preço fora a tributação, então se por vezes o tributo não for recolhido, a Fazenda deve buscar meios diversos para a satisfação do crédito, como a execução fiscal, por exemplo. Em outra oportunidade acima tratada, quando o STF julgou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, foi acertado de que o tributo nunca fez parte do “caixa” da empresa, o ICMS não é faturamento, não é valor a que o empresário possa dispor.

Assim, a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no caso restou a seguinte: “O contribuinte que de forma contumaz e com dolo de apropriação deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990”.

## **6. CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL**

Ao adentrar no tema consequencialismo em si, faz-se necessário, preliminarmente, entender a relevância do tema para a discussão ora combatida. Qualquer um que tenha trabalhado com direito tributário ou tenha minimamente estudado as orientações jurisprudenciais dos julgamentos das câmaras administrativas ou dos tribunais de justiça já deve ter percebido que está cada vez mais difícil encontrar decisões fundamentadas tão somente no direito positivado e em fontes tradicionais do direito tributário.

Vale, de antemão, suscitar que não se pretende aqui defender a utilização de fundamentações consequencialistas para que se sustente um julgamento pró ou contra quaisquer dos sujeitos da obrigação tributária. Objetiva-se ao estudar o fenômeno do consequencialismo, em especial do consequencialismo jurídico, que a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Ordinário de Habeas Corpus 163.334 tem elementos jurídicos suficientes e que nada mudam para a síntese da tese proposta.

Até porque, com a crescente utilização de fundamentações consequencialistas para o direito tributário, natural que o caminho contrário seja mais comum também. Ou seja, aos críticos do consequencialismo judicial, coube tentar identificar a demasiada utilização desses fundamentos.

Como estudantes das letras jurídicas devemos sempre prezar pela pureza fundamental da ciência jurídica como preceituou Kelsen em sua obra “Teoria pura do Direito” (1998). Devendo, com certeza dar preferência (se é que existe tal possibilidade) à análise Material e Processual do Direito desvincilando-o das consequências at extra que possam se expelir das decisões. Por razão de certo pragmatismo lógico, restringe-se a ideia de consequencialismo jurídico apenas, o qual será pormenorizado a seguir utilizando-se das teses bastantes do Professor Humberto Ávila (2019, p.56) sintetizou sobre o assunto.

O chamado consequencialismo é tema extremamente difícil de discutir, vez que sua própria definição é alvo de acalorados debates. Porém, busca-se aqui uma definição mais ou menos pacificada e, portanto simplória levando-se em conta a complexidade do tema, para que se contraponha o tema do consequencialismo com o julgamento tema do presente trabalho com o objetivo, ao final, de concluir se de fato o julgamento fora maculado pelas fundamentações consequencialistas e, dada a devida ironia, as consequências ao julgar utilizando-se dos pressupostos consequencialistas.

Em tom descontraído, mas extremamente didático (que certamente não causa estranheza devido ao gabarito que dispensa apresentação) Humberto Ávila, em discurso da ABRADT<sup>9</sup> (Associação Brasileira de Direito Tributário), Belo Horizonte/MG exemplifica o consequencialismo com uma situação ético-filosófica ao imaginar que existe um trem cujo destino seja a morte certa de cinco pessoas, porém o maquinista tem a possibilidade de, puxando uma alavanca, redirecionar o trem para um trilho adjacente que vai ensejar a morte de apenas uma pessoa e deste raciocínio surge uma pergunta vital para a compreensão do tema: Pode ou deve o maquinista alterar o sentido do trem.

O consequencialismo judicial, portanto pode ser entendido como uma “ferramenta” com a qual o intérprete da norma tributária possa dar entendimento diverso do que o pretendido pelo legislador (ÁVILA, 2019, pág. 52). Ou seja, ao se deparar com a situação fática em face da norma jurídica positivada, o interprete pode empreender três tipos de estratégias argumentativas.

---

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. PAINEL 1 – LINDB E O DIREITO TRIBUTÁRIO – Professor Humberto Ávila. 01/04/2017 (3 min. 24 seg). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=f3IEh-wnZhl&t=630s>. Acesso em: 30 de setembro de 2020.

Primeiramente, ou altera-se a estrutura normativa dada pelo legislador, alterando a ordem dos elementos presentes na norma, abrindo a interpretação daquilo que está positivado, para valer-se de uma estrutura mais ampla, pra que se dê espaço à uma interpretação não antes prevista no texto legal como as consequências que serão alcançadas se a norma for interpretada da forma que o legislador definiu.

Segundo, o significado escolhido pelo legislador, dando significado diferente do que o legislador antes consolidou, para evitar que o evento temerário futuro do interprete não se concretize.

Por fim, modificando ou postergando as consequências abstratas previstas pelo próprio legislador pelas consequências práticas que sua decisão poderá produzir, sendo assim, o intérprete assimila a mesma ideia prevista pelo legislador no ato da edição da norma, porém sabendo que diante dos fatos oportunamente proposto, o intérprete, temerário das consequências da interpretação literal, pode indicar que de fato, a regra se aplica como foi posta a todos os casos, com exceção daquele que está em suas mãos devido à possível consequência que possa advir da decisão.

Sendo assim, conclui-se que, o consequencialismo utiliza-se dos fins para modificar os meios (ÁVILA, 2019, Pág. 56). É a sobreposição do fim, da consequência, em detrimento do rigor do Direito processual e material, atribui-se maior valor à eventos futuros que possam decorrer da decisão, do que do próprio caso concreto ali analisado.

Se essa é a definição de consequencialismo judicial, há de se perguntar quão longe ela está das consequências previstas pelas próprias normas. Por óbvio, toda regra jurídica respeita a fórmula “fato antecedente – ato consequente”, isso porque, espera-se que o indivíduo inserido no Estado obedeça às normas estabelecidas para que a convivência em sociedade seja a melhor possível para ele, enquanto indivíduo, e para a coletividade, portanto espera-se que haja consequências para os atos desses indivíduos.

Para isso, natural que a norma jurídica tente “prever” determinadas situações, Augusto Becker, fazendo referência a Hans Kelsen, argumentando que para o autor

austríaco, a regra jurídica seria “juízo hipotético” , ou seja, é uma solução preestabelecida e que impõe consequências que seriam os efeitos jurídicos a certas condições (Becker, 2007, p. 57).

A norma jurídica, portanto é um “dever Ser”, já que a norma jurídica é possuidora de um conteúdo normativo. A Lei Natural “é” é um determinismo natural das leis naturais, se A é, B é, ou seja, uma norma natural é tão somente o ato de descrever um acontecimento natural, imutável e, acima de tudo, “certo”. Contrapondo a Lei natural com a norma jurídica, tem-se que a primeira, limita-se a narrar os fatos naturais, mundanos e físicos, ao passo que a segunda trata de um “dever Ser”, um conjunto de regras que preestabelecem condutas e tentam prever outras.

Dada a definição de consequencialismo, deve-se analisar por óbvio se deve ou não o judiciário utilizar-se de tais estratégias para o julgamento dos casos concretos. Para isso, há que se analisar os princípios que alicerçam Direito positivado, portanto houve a necessidade de se dedicar um capítulo inteiro do presente trabalho para o assunto.

Como dito anteriormente, princípio é início, gênese, pilar fundamental de uma ideia ou filosofia mais abrangente que as normas positivadas (mesmo que existam princípios explicitamente positivados), dessa forma, se percebe que os princípios podem servir de apoio para que o intérprete da norma se valha de sua abrangência para modificar o entendimento que o legislador ora fixou na edição da norma. Porém, no caso do julgamento do caso aqui trabalhado, temos que não fora utilizado o consequencialismo como técnica de interpretação normativa.

Isso porque, no julgamento do tema, a discussão residia na tipificação da conduta de declarar e não pagar ICMS no artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990. Na oportunidade, os Ministros ao apresentarem dados concretos de inadimplemento tributário e do rombo que isso causa, não estavam justificando o voto sobre a égide de numerais trazidos pelos entes públicos, mas reiterando a necessidade de apreciação do tema. Não foi por ocasião de cálculos aritméticos que ocasionou a criminalização do inadimplemento. Como já demonstrado, existem elementos jurídicos suficientes para a criminalização, não sendo necessária inclusive a discussão sobre consequencialismo no caso dos votos, porém há de se demonstrar

não só que não houve o apelo pela técnica interpretativa, mas que desta os Votos não necessitaram para chegar às conclusões que chegaram.

Das três hipóteses de utilização do consequencialismo como explicita Humberto Ávila, nenhuma se encaixa na lógica interpretativa dos votos dos Ministros, em especial do Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, tendo em vista que os princípios elencados na tese firmada não ampliaram o alcance interpretativo da norma, mas limitou-o. Princípios como o da *Ultima Ratio*, e *in dubio pro reu* (ou contribuinte), permeiam o elemento subjetivo do tipo penal aqui combatido, quer-se dizer que limitando o alcance da norma sobre a tipificação do crime tributário, o que se faz é ir exatamente ao caminho oposto ao da utilização do consequencialismo.

O Supremo Tribunal Federal votou pela criminalização, mas diminuindo o alcance da norma sendo necessária a comprovação do dolo e da contumácia em cada caso concreto. Necessitando de prova para os elementos que compõe o tipo penal, pode-se dizer que ficaria mais difícil aos Juízos inferiores para o julgamento, porém o que se pretende no presente trabalho é discutir tão somente a possibilidade de criminalizar a criminalização de declarar e não pagar ICMS.

Isso posto, demonstrou-se que o consequencialismo não permeou o Votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal e que mesmo que houvesse algum tipo de interpretação pelo viés consequencialista, existem elementos puramente materiais e processuais que não só permitem a criminalização de tais conduta, mas a constitucionalidade da Lei 8.137 de 1990.

## CONCLUSÃO

No presente trabalho buscou-se entender o caminho tomado pelo Poder Judiciário para criminalizar o ato de declarar e não pagar o ICMS próprio de forma dolosa e contumaz. A base do direito tributário nacional serviu de alicerce para entendermos a diferença entre os tipos de tributos existentes no país e em especial o ICMS, imposto que foi objeto central da discussão no julgamento do Recurso em Habeas Corpus 163.334 de Santa Catarina, oportunidade em que o Supremo Tribunal Federal firmou tese desfavorável ao contribuinte.

Além disso, objetivou-se abrir discussão quanto à definição unitária de “preço” pago pelos consumidores e da essencialidade dos signos econômicos que o compõe, pois sendo o consumidor aquele que arca com o ônus econômico, natural que o valor pago – mesmo que em valor unitário – seja recolhido aos cofres públicos e não embolsado pelo “contribuinte de direito”, há sustentação favorável nesse sentido quando o Supremo Tribunal Federal no Julgamento do Recurso Extraordinário 574.706 que excluiu o ICMS da base de cálculo da PIS e da COFINS. Sendo assim, pela jurisprudência e pela lógica o ICMS não compõe o faturamento da empresa.

No caso aqui estudado, o debate reside na constitucionalidade ou não do artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990 que tipifica a conduta do agente que, dolosamente, apropria-se de valor destinado à arrecadação de ICMS já declarado (quer-se dizer, cobrado) e não recolhido. A dificuldade está na comprovação do dolo e da contumácia do ato do agente, além de se afastar o entendimento de que o ato praticado seja enquadrado como mero inadimplemento, não cabendo a tutela do direito penal respeitando, portanto, em atendimento ao artigo 5º, LXVII que veda a prisão por dívida.

Como foi demonstrado, o direito material e processual pode e consegue abarcar a tipificação da conduta retratada acima, já que o ato praticado pode configurar apropriação indébita tributária e não mero inadimplemento, conforme a jurisprudência firmada anteriormente ao próprio julgamento do Recurso em Habeas Corpus 163.334. Chegou-se a essa conclusão afastando um forte argumento que permeia principalmente o direito tributário nas decisões em sede administrativa e judicial que é o consequentialismo.



O consequencialismo, em apertada síntese, é a fundamentação das decisões dos fins para os meios (Ávila, 2019, p. 56), ou seja, pensa-se mais nas consequências que a decisão iria gerar do que nos conteúdos probatórios e inclusive do próprio direito material presente nos casos específicos. Comprovou-se, portanto que por mais que exista nos votos dos Ministros uma análise consequencialista, aqueles não foram maculados completamente por essas análises. Porém, o que ficou claro no julgamento é que no caso em tela, poderiam bem os Pacientes serem inocentados pela tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, isso porque na oportunidade, a tese firmada dependia do provimento ou não do Recurso.

Conclui-se, por fim que a criminalização da Declaração e não recolhimento do ICMS próprio é possível e se caracteriza como apropriação indébita tributária por ocasião do imposto não compor o faturamento da empresa, sendo certo que os valores declarados não são do empresário para que deles possa dispor, além da existir a necessidade de se comprovar o dolo e a contumácia dos atos do agente, desde modo, separa-se o mero inadimplemento do crime tipificado no artigo 2º, II da Lei 8.137 de 1990 como bem julgou o Supremo Tribunal Federal.

Discutidos esses elementos mostrou-se cristalina a constitucionalidade do tipo penal acima descrito, além de se afastar a ideia de que o julgamento do Recurso Extraordinário em Habeas Corpus nº 163.334 fora maculado pela utilização de “técnicas” de interpretação que levam em conta o consequencialismo já que existe importante diferença entre o “julgar” interpretando-se o caso em razão das normas pelas consequências que o julgado trará e o que a não tipificação adequada da conduta do agente traz aos cofres públicos.

Além disso, os princípios basilares do direito tributário e penal foram observados. Dadas às devidas proporções que o exercício de sopesar as colisões entre esses princípios traz. Natural que pela interpretação da legislação constitucional e pelos princípios que a permeiam, existam diversas conclusões possíveis sobre o tema que merecerão um debate mais aprofundado no decorrer do tempo, tendo em vista que a decisão do Supremo Tribunal Federal é recente.

É claro que a discussão do tema tem elementos extremamente complexos e que são objetos de discussão há anos pela doutrina e pela jurisprudência, não à toa, demonstrou-se ampla utilização de julgamentos recentes em repercussão geral pelo

Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal. Finalmente, espera-se que com esse trabalho se tenha uma visão diferente dos elementos penais tributários que permeiam o tema, além de se criar uma visão diferente do consequencialismo jurídico tributário que por si só seria suficiente para um trabalho à parte que bem poderia partir dos conceitos aqui elencados, porém sabe-se que tais debates presentes na vida do estudioso das letras jurídicas dificilmente têm um fim e as discussões reiteradas são causas de preocupação por ocasião das incertezas jurídicas, mas talvez de certa alegria em saber que o exercício intelectual sempre é trabalhoso e que com esses exercícios sempre existem recompensas, principalmente a moeda de maior valor para um ser humano, o conhecimento.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÀVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Assembleia Legislativa. Constituição (1966). Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.: LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 05 out. 2020.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 05 out. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2019. 944 p.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

PAINEL 01 - CONSEQUENCIALISMO E DIREITO TRIBUTÁRIO - Professor Roque Carrazza. Belo Horizonte, 2020. (24 min.), son., color. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=XNICfJkgo3A>. Acesso em: 25 set. 2020

PAINEL 01 - LINDB E O DIREITO TRIBUTÁRIO - Professor Humberto Áv. 2020. (32 min.), son., color. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=f3IEhwnZhl>. Acesso em: 25 set. 2020.

RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017

Roberto, B. C. *Tratado de direito penal 1 - parte geral*. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2018. 9788553610037. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610037/>. Acesso em: 07 Nov 2020

Roberto, B. C. *Tratado de direito penal econômico, v. 1*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. 9788547210182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547210182/>. Acesso em: 19 Oct 2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, João Pedro Tavares Silva

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31662404, Período matutino, Turma 10ºB,

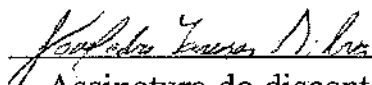
tendo realizado o TCC com o título: Criminalização do ICMS declarado e não pago: análise quanto ao consequencialismo e os princípios do direito tributário.

sob a orientação do(a) professor(a): João Bosco Coelho Pasin

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 09 de novembro de 2020.

  
Assinatura do discente