

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

GILDO RODRIGUES TENÓRIO

TIPICIDADE TRIBUTÁRIA – PRINCÍPIO E INTERPRETAÇÃO

UBERLÂNDIA

2014

GILDO RODRIGUES TENÓRIO

TIPICIDADE TRIBUTÁRIA – PRINCÍPIO E INTERPRETAÇÃO

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

UBERLÂNDIA

2014

Aos meus amados filhos Suzana e Cássio, presentes de Deus!

RESUMO

Apresentamos no presente trabalho uma proposta de estudo da tipicidade tributária, a partir da compreensão da norma jurídica enquanto produto de construção interpretativa, cujo processo se inicia com a análise do texto legislado e termina com a norma jurídica em sentido estrito. Em seguida, verifica-se se o fato jurídico possui perfeito encaixe à descrição normativa, para se concluir se há ou não há tipicidade tributária. Analisa-se também o fenômeno da subsunção enquanto ato de aplicação humana, que exige grande rigidez interpretativa quando da constituição do fato jurídico tributário. Após, adentra-se no estudo da regra-matriz de incidência como suporte e fundamento de validade da aferição da tipicidade tributária. Busca-se assim maior segurança jurídica na constituição do fato, ou seja, se determinada ocorrência pode ou não pode ser caracterizada como fato jurídico tributário. Aponta-se também a tipicidade tributária enquanto princípio que permeia tanto o direito tributário quanto o direito penal e as consequências da sua inobservância.

Palavras-chave: Interpretação. Norma jurídica. Tipicidade e regra-matriz de incidência tributária. Prova. ICMS declarado e não pago.

ABSTRACT

We present in this paper a proposal to study the tax typicality, from the understanding of the legal norm as a product of interpretive construction, a process that begins with the analysis of the legislated text and ends with the rule of law in the strict sense. Then there is the legal fact has the perfect fit normative description, to conclude whether or not there is tax typicality. Also analyzes the phenomenon of subsumption as an act of human application, that requires great interpretative stiffness when the constitution of the tax legal fact. After, is entered in the study of rule-incidence matrix as a support and foundation of verification validity of tax typicality. Seeks to give greater legal certainty in the constitution of fact, ie, whether an occurrence may or may not be characterized as tax legal fact. Also points to tax typicality as a principle that permeates both the tax law and the criminal law and the consequences of its failure.

Keywords: Interpretation. Legal norm. Typicality and rule-array of tax incidence. Proof. Declared and unpaid ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	7
1.1. Noções gerais	7
1.2. Incidência da norma jurídica tributária	7
1.3. Normas jurídicas gerais e individuais, abstratas e concretas	8
1.4. Normas jurídicas primárias e secundárias.....	9
2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA HERMENÊUTICA JURÍDICA	9
2.1. Interpretação no direito	9
2.2. Interpretação sistemática.....	12
2.3. A trajetória interpretativa proposta por Paulo de Barros Carvalho (os planos S1, S2, S3 e S4).....	13
2.3.1. O plano S1: o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão.....	14
2.3.2. O plano S2: o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos	14
2.3.3. O plano S3: o domínio articulado de significações normativas.....	14
2.3.4. O plano S4: os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.	15
3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
3.1. Aspectos gerais	15
3.2. Regra-matriz de incidência do ICMS na venda de mercadorias.....	16
4. TIPICIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO FUNDAMENTAL	19
4.1. Aspectos gerais	19
4.2. Tipicidade e regra-matriz de incidência tributária.....	20
4.3. Tipicidade tributária e prova.....	21
4.4. Verdade formal	22
4.5. Tipicidade e estrita legalidade tributária.....	23
4.6. Tipicidade tributária e tipicidade penal.....	24
4.7. O ICMS declarado e não pago e o tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90	25
CONCLUSÃO.....	30
BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

No presente trabalho, propõe-se o estudo da tipicidade tributária como condição essencial à tributação, e que por isso mesmo figura entre os princípios constitucionais tributários, cuja observância do operador do direito é indispensável.

Inicialmente, apresentamos uma breve análise acerca da norma jurídica tributária, abordando-se aspectos quanto a sua definição, algumas classificações possíveis e, sobretudo, a sua interpretação, a qual se constitui em difícil processo de construção intelectual a cargo do intérprete.

Em seguida, propomos uma construção da regra-matriz de incidência do ICMS na venda de mercadorias, em face da Constituição Federal, da Lei Complementar 87/96 e da Lei 11651/91, do Estado de Goiás.

Apresentamos também a proposição de que o estudo sistemático da regra-matriz de incidência constitui método seguro de aferição da tipicidade tributária, que não admite construções jurídicas desarrazoadas.

Por fim, abordamos a tipicidade tributária enquanto princípio fundamental, fazendo-se também uma breve incursão pelo direito penal, ao trazer o exemplo prático da questão do ICMS declarado e não recolhido e sua tipicidade em face das disposições do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

Vê-se que o tema da tipicidade tributária, que entre outros elementos de análise, pressupõe o perfeito quadramento do fato à descrição normativa, ainda está a reclamar uma análise mais detida dos operadores do direito. Nesse sentido, é a nossa proposta de estudo.

1. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1. Noções gerais

Inicialmente, partimos do pressuposto de que a expressão *norma jurídica* comporta múltiplas acepções, a depender das premissas estabelecidas pelo intérprete. Podemos compreendê-la enquanto texto normativo, composto por enunciados prescritivo de leis, decretos, sentenças, acórdãos, etc. Por outro lado, podemos entendê-la também como produto ou resultado do processo de construção interpretativa a cargo de cada operador ou aplicador do direito. Assim, teríamos *normas jurídicas em sentido amplo* para a primeira situação, e *normas jurídicas em sentido estrito* para a segunda hipótese.

Então, definir o que seja norma jurídica, uma questão aparentemente singela, que poderia nos levar apressadamente a uma resposta também singela, na verdade, comporta solução complexa. Até mesmo porque a singeleza não é uma característica predominante do direito. Dentre as infinitas definições, poderíamos dizer que norma jurídica é texto jurídico que regula condutas intersubjetivas e impõe sanções face ao seu descumprimento? Certamente. Norma jurídica seria texto legislado? A resposta seria positiva, ainda que carente de complemento. Norma jurídica pode vir sob comando infralegal, na forma de decretos, resoluções ou portarias? Ou ainda, norma jurídica seria produto da construção mental do intérprete? E concluímos que todas as definições seriam igualmente adequadas, a depender da distinção a ser estabelecida entre norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito.

PAULO DE BARROS CARVALHO nos ensina que as normas jurídicas são significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos de duas ou mais proposições prescritivas (Direito tributário, linguagem e método, p. 129). E aqui o douto mestre estabelece clara distinção entre *normas jurídicas*, compreendidas no seu sentido estrito, e *enunciados prescritivos*, compreendidos enquanto comandos prescritores de condutas.

1.2. Incidência da norma jurídica tributária

Partimos do pressuposto de que a norma jurídica, compreendida no seu sentido estrito, é resultado ou produto final de construção intelectual dada pelo intérprete. Nesse

processo, adotamos também a tese segundo a qual o intérprete *constrói* a norma jurídica a partir do texto legislado, e não a *extrai* do texto, porque lá ela não está à espera de ser *descoberta*.

Não se deve olvidar que a norma jurídica tributária em sentido estrito, como toda norma jurídica, para assim ser caracterizada, possui sentido estrutural completo; ou seja, dada a ocorrência de determinado fato, será estabelecida a relação jurídica entre dois ou mais sujeitos detentores de direitos e deveres recíprocos. Todavia, não se deve esquecer também que o estabelecimento desse vínculo jurídico pressupõe o ato de aplicação do operador do direito.

A norma não incide por si só, na ocorrência de determinado fato. Necessário se faz que o agente constitua em linguagem competente a ocorrência do fato, que só assim se torna jurídico. Veja-se que essa constituição do fato pressupõe a existência de uma norma geral e abstrata, que lhe serve de fundamento de validade. Nesse sentido, leciona PAULO DE BARROS CARVALHO: 'É importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina'. (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 33).

1.3. Normas jurídicas gerais e individuais, abstratas e concretas

Partimos da premissa de que classificar algo pressupõe atribuição de valores e conceitos próprios dados pelo intérprete acerca das coisas e objetos de estudo. Pela subjetividade que lhe é inerente, a classificação admite infinitas possibilidades e divisões.

Desta forma, pode-se classificar a norma jurídica de acordo com os destinatários a que ela se direciona. Assim, temos: a norma geral, quando se referir a um número indeterminado de destinatários; individual, quando se dirigir a determinada pessoa, física ou jurídica.

A norma pode ser também classificada em abstrata ou concreta, a depender da forma que o fato se encontra descrito na hipótese normativa. As normas são abstratas quando se referem a fatos de ocorrência possível no futuro, e concretas quando se referem a fatos já acontecidos.

As normas individuais e concretas, por ato de aplicação do agente competente, devem buscar como fundamento de validade as normas gerais e abstratas. Assim é, por exemplo, que a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário deve ser

fundamentada na regra-matriz de incidência tributária, que é uma norma geral e abstrata, além de ser norma jurídica em sentido estrito, por excelência.

1.4. Normas jurídicas primárias e secundárias

As normas jurídicas podem também ser classificadas em primárias ou secundárias, quando regulam condutas intersubjetivas, ora exigindo obrigações, ora impondo sanções. Elas andam aos pares, isto é, a norma primária deve coexistir necessariamente com a norma secundária, partindo-se da premissa de que não há norma jurídica sem sanção correspondente à sua inobservância. Por primária, devemos entender a norma que prescreve uma conduta obrigatória, na hipótese de ocorrência de determinado fato previsto no antecedente normativo. Por secundária, devemos entender a norma que impõe sanções, quando do descumprimento do dever estabelecido na norma primária. Assim, temos que essa dualidade leva-nos a concluir que a regra jurídica que obriga a uma determinada conduta, deve vir sempre acompanhada de outra regra jurídica sancionatória para o seu descumprimento. Vejamos as lições trazidas por PAULO DE BARROS CARVALHO, em sua obra, *Direito tributário: fundamentos Jurídicos da Incidência*:

Na sua completude, as regras de direito têm feição dúplici: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária. Esta concepção nada mais é do que o corolário daquilo que já assertamos de modo peremptório. Inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias (p. 56).

2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA HERMENÊUTICA JURÍDICA

2.1. Interpretação no direito

Questão tão fundamental quanto complexa é a arte de interpretar o direito. Reconheçamos inicialmente que a polissemia e a ambiguidade são atributos inerentes ao universo jurídico, onde palavras, frases e textos, muitas vezes, comportam múltiplas

acepções, a depender essencialmente das premissas estabelecidas, dos princípios, valores e, sobremaneira, do contexto em que está inserido o intérprete.

Mas, afinal, o que é interpretar? Entendemos que a pergunta, aparentemente óbvia, não comporta resposta singela. Ao contrário, a solução revela-se extremamente complexa.

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos (Direito tributário, linguagem e método, p. 181). Todavia, não nos esqueçamos de que esses valores possuem medidas e parâmetros intrinsecamente delimitados pelo universo particular do intérprete. Daí dizer-se que o direito é, fundamentalmente, na sua multiplicidade semântica, texto e contexto. Ora, que seria a análise da textualidade, apenas, se não levarmos em conta o contexto que a envolve? Possivelmente ficaríamos apenas na superficialidade.

Vejam algumas lições de HANS KELSEN acerca da interpretação no Direito:

Quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita de fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas. A interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior. Na hipótese em que geralmente se pensa quando se fala de interpretação, na hipótese da interpretação da lei, deve responder-se à questão de saber qual o conteúdo que se há de dar à norma individual de uma sentença judicial ou de uma resolução administrativa, norma essa a deduzir da norma geral da lei na sua aplicação a um caso concreto...

(...) Mas também os indivíduos, que têm não de aplicar, mas de observar o Direito, observando ou praticando a conduta que evita a sanção, precisam de compreender e, portanto, de determinar o sentido das normas jurídicas que por eles hão de ser observadas. E, finalmente, também a ciência jurídica, quando descreve um Direito positivo, tem de interpretar as suas normas.

(...) A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula – como já se mostrou – o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também,

eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar (Teoria pura do direito, 1999).

Daí o acerto do entendimento segundo o qual a interpretação é um processo de construção de sentidos e significações, a partir de determinado suporte físico, chegando-se até a norma jurídica, compreendida no seu sentido estrito, como produto final dessa operação mental.

KELSEN também reforça o entendimento de que o sistema de direito positivo possui hierarquia piramidal, segundo o qual as normas superiores regulam a produção de normas inferiores, partindo-se da Constituição até chegar aos atos normativos de execução, numa ordem decrescente. Todavia, essa produção normativa de hierarquia dita inferior não é engessada pela norma superior. Comporta sim liberdade de apreciação e entendimento, observando-se, obviamente, os limites definidos e impostos pelo próprio sistema normativo. Nesse sentido, aduz ainda o grande jurista:

Esta determinação nunca é, porém, completa. **A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções** (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. **Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação**, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato. Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer. Se o órgão A emite um comando para que o órgão B prenda o súdito C, o órgão B tem de decidir, segundo o seu próprio critério, quando, onde e como realizará a ordem de prisão, decisões essas que dependem de circunstâncias externas que o órgão emissor do comando não previu e, em grande parte, nem sequer podia prever ... (1999) (O grifo é nosso)

Entendemos que cabe ao intérprete, manejando adequada e fundamentadamente as regras do sistema de direito positivo, a construção da norma jurídica em sentido estrito, compreendida no seu sentido completo. Para esse mister, fica claro que não há apenas uma direção, ou apenas uma decisão possível. Obviamente que no ato de aplicação do direito, nessa construção mental, o intérprete não está adstrito a uma única forma de pensar. O que se exige nessa liberdade interpretativa, entretanto, é que ela obedeça a

parâmetros e limites estabelecidos pelo próprio sistema normativo e, especificamente, pela norma a ser aplicada. Nessa linha, insistimos, mais uma vez, nas lições de Kelsen:

Se por 'interpretação' se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, **a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções** que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral (Teoria pura do direito, 1999). (O grifo é nosso)

2.2. Interpretação sistemática

Inicialmente, trazemos uma definição contundente de PAULO DE BARROS CARVALHO, quando diz que "o direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. É um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações de inter-humanidade". (Curso de direito tributário, 2013, p. 104)

Não obstante as conceituações e definições infinitas para o que seja direito positivo, ou apenas direito, vê-se, desde logo, que a definição ora proposta pelo douto mestre, instiga-nos à busca de muitos elementos de ciência para iniciarmos a arte da interpretação de normas, ainda enquanto apenas texto prescritivo.

A doutrina tradicional tem buscado ao longo dos tempos variados métodos de interpretação para as normas jurídicas, tentando, muitas vezes, *extrair* o seus significados. Para tanto, tem empregado os conhecidos métodos, que são: o literal ou gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático.

Assim, definem que pelo método literal deve se levar a compreensão da norma ao pé da letra, numa construção puramente gramatical. Pelo método histórico teríamos a

análise das circunstâncias objetivas e subjetivas em que a norma foi produzida. Pelo método lógico teríamos o emprego da lógica formal, no sentido de levar o intérprete a buscar o significado do texto normativo. Pelo método teleológico, busca-se a finalidade da norma, no sentido de se alcançar o ideal superior de justiça. Por último, temos o método sistemático, em que o intérprete deve buscar o sentido da norma em todo o sistema de direito positivo, analisando princípios, valores, hierarquia e integração entre regras jurídicas.

Aprendemos com PAULO DE BARROS CARVALHO que o direito é um corpo de linguagem prescritiva, e que o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Desde logo, não há como nos afastarmos do entendimento segundo o qual o método de interpretação por excelência é o sistemático, na medida em que este envolve os três planos de linguagem (Direito tributário, linguagem e método, 2011, p. 202-204).

Segundo as sábias lições do grande professor, o plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantém entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos (Direito tributário, linguagem e método, 2011, p. 202).

Entendemos que os métodos de interpretação tradicionalmente propostos pela doutrina não atendem à profundidade da análise que o direito reclama. Assim, se é para escolher um método, parece-nos óbvio que este só pode ser o sistemático, pela amplitude que ele encerra e por absorver, por assim dizer, todos os demais.

A chamada interpretação literal, que muitos a reputam de extrema importância, na verdade, revela-se absolutamente insuficiente para se alcançar o conteúdo e o sentido das regras do direito. A literalidade não nos permite ultrapassar a superficialidade, e esta não se coaduna com a profundidade analítica que é intrínseca ao estudo do direito positivo. Ora, uma análise puramente literal dos termos jurídicos reduziria a importância do intérprete a mero aplicador de regras gramaticais, o que nos levaria a concluir que qualquer pessoa com conhecimento mediano estaria apta a aplicar o direito. Assim, alinhamo-nos com aqueles que reduziram drasticamente a importância da interpretação

literal, a não ser como ponto de partida para a compreensão sistematizada das regras do direito posto.

2.3. A trajetória interpretativa proposta por Paulo de Barros Carvalho (os planos S1, S2, S3 e S4)

O método de construção da norma jurídica enquanto produto final da atividade interpretativa, naquilo que o professor PAULO DE BARROS CARVALHO chama muito apropriadamente de *percurso gerador de sentido*, revela-se absolutamente eficiente para a compreensão de textos ou enunciados prescritivos (Direito tributário, linguagem e método, p. 184)

Não há como nos afastar das sábias lições do grande professor, quando ele nos apresenta um método científico que se mostra tão contundente quanto preciso, quando da construção da norma jurídica em sentido estrito, a partir da literalidade textual. Tal método permite ao intérprete da norma, ainda enquanto apenas comando escrito ou suporte físico, chegar a uma profundidade tal, que apenas o texto gramatical seria incapaz de fazê-lo.

Assim, temos que na trajetória interpretativa das regras do direito, partimos inicialmente do texto legislado ou da literalidade textual, com o estudo da sintaxe, e avançando no árduo processo de geração de sentidos, adentramos nos planos da semântica e da pragmática, até chegarmos à norma jurídica compreendida no seu sentido estrito, capaz, a partir de então, de gerar efeitos jurídicos e estabelecer vínculos obrigacionais entre pessoas, físicas ou jurídicas.

Nesse sentido, vejamos, então, brevemente, os quatro subsistemas interpretativos delineados pelo douto mestre:

2.3.1. O plano S1: o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão

Aqui, no plano da literalidade textual ou suporte físico, ainda objetivo, é por onde o intérprete inicia o processo de construção interpretativa. Temos aqui o primeiro contato com texto, ainda bruto, composto de enunciados prescritivos. É o plano de expressão ou o plano do texto legislado.

2.3.2. O plano S2: o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos

Nesse campo, ingressa a subjetividade do intérprete, que passa a dar significações aos suportes físicos dos enunciados prescritivos, mas ainda em termos isolados, sem uma significação completa. É o plano do conteúdo do texto prescritivo.

2.3.3. O plano S3: o domínio articulado de significações normativas

Após sairmos da literalidade textual e iniciarmos a construção de sentidos dos enunciados prescritivos, ainda isoladamente, chegamos ao plano das significações completas dos enunciados, ou seja, ingressamos no plano das normas jurídicas propriamente ditas, compreendidas no seu sentido estrito, como resultado ou produto final do processo de construção interpretativa. Aqui adotamos também a tese segundo a qual o intérprete *constrói* a norma jurídica a partir do texto legislado, e não a *extrai* do texto; porque lá ela não está à espera de ser *descoberta*.

2.3.4. O plano S4: os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.

Aqui chegamos ao campo da organização das normas jurídicas, construídas no terceiro plano, onde o intérprete faz a análise articulada entre as normas produzidas, estabelecendo os vínculos de coordenação e subordinação com as demais normas do sistema normativo como um todo. É nesse plano que temos, por assim dizer, a cristalização da chamada interpretação sistemática das normas jurídicas.

Assim, temos os quatro planos do percurso gerador de sentido proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO, que arremata, dizendo:

... a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não *coincidem* com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. Provém daí que, na maioria das vezes, **a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica.** E,

quando isso acontece, o exegeta se vê na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma, e até sair dele, fazendo incursões pelo sistema... (Direito tributário, linguagem e método, 2012, p. 188-189). (O grifo é nosso)

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. Aspectos gerais

A regra-matriz de incidência tributária, da pena insuperável de PAULO DE BARROS CARVALHO, revela-se método seguro para a construção da norma jurídica enquanto síntese da atividade interpretativa. A densidade dos seus conceitos e a profundidade jurídica que lhe é inerente, leva-nos a concluir que ela pode ser muito bem aplicada, com as devidas adequações, a qualquer outra área do direito, não apenas a tributária, tendo em vista especialmente a sua estrutura normativa, que encerra: *dada a ocorrência de determinado fato previsto no antecedente normativo, há de ser um consequente*. Diz o douto professor:

A construção da regra-matriz de incidência, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico (Direito tributário, linguagem e método, 2011, p. 146).

Assim, considerando a estrutura formal da regra-matriz de incidência tributária, temos: ***no antecedente***: *o critério material*, composto de um verbo mais complemento, que espelha um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas; *o critério espacial*, que representa o local de concretude do fato jurídico tributário; *o critério temporal*, que representa o exato instante da ocorrência do fato jurídico tributário; e ***no consequente***: *o critério pessoal*, que representa os sujeitos da relação jurídica obrigacional (*sujeito ativo e sujeito passivo*); e *o critério quantitativo*, que representa o valor pecuniário da obrigação tributária, composto pela *base de cálculo* e *alíquota*.

Tem-se assim que a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica em sentido estrito, tomada no seu sentido completo, modalizada deonticamente nos vetores proibido, permitido ou obrigatório. É também uma norma geral e abstrata, que serve de fundamento de validade para a construção da norma individual e concreta, constitutiva do fato jurídico tributário, estabelecendo a relação jurídica entre dois sujeitos de direito, conferindo a um o direito de exigir, e a outro o dever de cumprir a obrigação dela decorrente.

Defendemos a tese segundo a qual o estudo analítico da regra-matriz de incidência revela-se ser instrumento de suma importância, como suporte e método seguro de aferição da tipicidade tributária, tendo em vista a profundidade da análise dos seus critérios e a robustez jurídica que ela encerra. É o que veremos mais adiante.

3.2. Regra-matriz de incidência do ICMS na venda de mercadorias

Temos inicialmente que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, cuja matriz constitucional está insculpida no art. 155, II, da Constituição Federal. Com fulcro no art. 146 da lei maior, suas normas gerais foram estabelecidas na Lei Complementar 87/96. A legislação ordinária dos Estados e Distrito Federal, com base nessas normas superiores, estabelecem assim a instituição e cobrança desse tributo, além de editar normas complementares que lhe são próprias.

Assim, o art. 1º da Lei Complementar 87/96 diz que "compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Sem olvidarmos da relevância das demais hipóteses de incidência do ICMS, fiquemos por ora apenas com a sua incidência nas operações de circulação de mercadorias.

Assim, com supedâneo na citada Lei Complementar Federal e na Constituição Federal, analisemos as disposições da Lei 11651/91, do Estado de Goiás, que tratam especificamente acerca do recorte proposto:

Art. 11. O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias;

II - fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

Art. 13. Ocorre o fato gerador do imposto, no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte;

(...)

Art. 15. A base de cálculo do imposto é:

I - nas operações relativas à circulação de mercadorias, o valor da operação;

(...)

Art. 27. As alíquotas do imposto são:

I - 17% (dezesete por cento), nas operações ou prestações internas, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II, III, VII, IX e X;

(...)

Art. 44. Contribuinte é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

De posse dessas informações, propomos agora a seguinte construção da regra-matriz de incidência tributária do ICMS na venda de mercadorias:

Antecedente:

- 1 – *Critério material*: realizar operação de circulação de mercadoria.
- 2 – *Critério temporal*: momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte.
- 3 – *Critério espacial*: território do Estado de Goiás.

Consequente:

- 4 – *Critério pessoal*: *sujeito ativo*: Fisco do Estado de Goiás; *sujeito passivo*: pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadoria.

5 – *Critério quantitativo: base de cálculo:* valor da operação de circulação de mercadoria; *alíquota:* 17%.

Construída a regra-matriz de incidência do ICMS, com a definição dos seus critérios, passamos à análise de algumas características próprias desse tributo.

Temos, portanto, entre outras hipóteses, que o ICMS é um imposto sobre o consumo de mercadorias, cujo montante é parte integrante do seu preço; ou seja, está embutido no valor da mercadoria vendida ou adquirida. É também um tributo não-cumulativo, que incide em cada operação de venda realizada, descontando-se o valor cobrado na operação anterior, numa sistemática de compensação entre crédito gerado pela entrada ou aquisição de mercadorias e débito gerado pela venda ou saída de mercadorias.

Inicialmente, temos claramente no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária do ICMS que o sujeito passivo, o seu contribuinte, é quem realiza operação de circulação de mercadorias, ou seja, é o vendedor que está obrigado a apurar e recolher o imposto devido e não o comprador de mercadorias. Por óbvio que seja, essa é uma premissa elementar na concepção desse tributo que é considerado o principal imposto do nosso sistema tributário. Veremos mais adiante e com mais profundidade, a importância e implicações na esfera penal desse conceito basilar.

Em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS e de sua sistemática de apuração e recolhimento, apresentamos o seguinte exemplo: um comerciante vende determinada mercadoria no valor de R\$1.000,00 e faz incidir uma alíquota de 17%; a nota fiscal a ser emitida nessa operação deve ser exatamente do mesmo valor, já que a base de cálculo é o valor da operação, e o imposto no valor de R\$170,00 já está contido no preço da mercadoria; o adquirente da mercadoria, por sua vez, apropria-se desse valor de R\$170,00 como crédito a ser compensado por ocasião suas próprias operações de venda, que geram débito.

Assim, na sistemática de apuração e recolhimento do ICMS, temos que o adquirente de mercadorias, não obstante arcar com o seu ônus financeiro, em nenhum momento figura como contribuinte desse imposto. É o vendedor que apura e recolhe o imposto devido, decorrente de suas próprias operações. É o vendedor o contribuinte desse imposto. Daí a definição *ICMS próprio*, vez que decorrente de operações próprias de venda de mercadorias. Veremos mais adiante a tipicidade da conduta omissiva do recolhimento de ICMS, em face dos chamados crimes contra a ordem tributária.

4. TIPICIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO FUNDAMENTAL

4.1. Aspectos gerais

Dentre os chamados princípios constitucionais tributários, elege-se o da tipicidade tributária como fundamental para a definição da incidência e cobrança de tributos. Não queremos dizer com isso que o princípio da tipicidade tributária se sobrepõe aos demais princípios, mas sim que tem importância capital no ordenamento jurídico tributário, juntamente com outros princípios, tais como os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade da lei tributária, da capacidade contributiva e outros não menos importantes. A nosso ver, o que devemos ter em mente é que incidência tributária reclama, igualmente, a observância de todos esses princípios, não podendo a análise de um ser mitigada em função da importância que atribuímos a outro. Não posso, por exemplo, fazer uma interpretação estreita da *legalidade tributária* e elástica da *tipicidade tributária*, julgando que a primeira seria mais importante que a segunda. Ao contrário, ambas as análises são igualmente importantes e devem buscar o seu sentido profundo, sem o que não há que se cogitar da incidência tributária. Daí a melhor doutrina, a nosso ver, falar em *princípio da estrita legalidade* e *princípio da tipicidade fechada* em matéria tributária, para conferir maior rigidez na análise do fenômeno da subsunção do fato à descrição normativa.

A tipicidade tributária, entre muitas acepções possíveis, pode ser definida como sendo o atributo da lei, em sentido formal, que deve conter todos os elementos descritores do fato jurídico, bem como também todos os elementos prescritores da relação jurídica estabelecida (CARVALHO, *curso de direito tributário*, 2013, p. 167).

Podemos também compreender tipicidade tributária como sendo a consequência do quadramento justo de determinado fato jurídico à hipótese de incidência normativa, sem o que não há como se exigir o cumprimento da obrigação tributária, por absoluta atipicidade normativa.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2001) diz que “A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o Juiz, mais aquele do este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”.

Afasta-se assim o emprego da analogia, por exemplo, para fins de definição da incidência tributária. Não se permite que se empregue interpretações ditas elásticas ou abertas para quadramento de condutas descritas na lei tributária – veremos mais adiante

que o mesmo se aplica à lei penal. Tal é o instituto da subsunção, que pressupõe o perfeito encaixe dos fatos à descrição normativa. Daí boa parte da doutrina falar em *tipicidade fechada*

Assim, o alcance da tipicidade tributária de determinado fato exige uma construção interpretativa ainda mais restrita de sentidos e significados das regras jurídicas, não se admitindo nessa construção alargamentos conceituais, no sentido de alcançar condutas não claramente amoldadas aos termos descritos na norma. Não havendo, portanto, essa perfeita subsunção do fato à norma descritora, desautorizada estará a Administração Tributária de fazer qualquer exigência ou impor sanções aos seus administrados, por absoluta ausência de tipicidade para tanto.

Enfim, entendemos que a tipicidade tributária pressupõe necessariamente a adequada construção interpretativa em face das regras do sistema de direito positivo, como gênero, e das regras próprias do direito tributário, como especialidade. Obviamente que essa síntese interpretativa, elaborada a partir do texto legislado, leva em conta os princípios, valores e o contexto em que está inserido o intérprete.

4.2. Tipicidade e regra-matriz de incidência tributária

Entendemos que o estudo da regra-matriz de incidência tributária com o estudo da tipicidade tributária guardam perfeita sintonia. O primeiro como suporte e fundamento de validade da construção do segundo; e este como resultado aferido por emprego metodológico do primeiro. A nosso ver, chega-se com muito mais consistência à tipicidade tributária de determinado fato, a partir da análise sistemática dos critérios da regra-matriz de incidência. Mais adiante, veremos, por exemplo, no critério pessoal da regra-matriz, por mais evidente que seja, que o sujeito passivo do ICMS é o vendedor da mercadoria e não o seu adquirente. Essa é uma premissa da qual não podemos nos afastar.

A tipicidade tributária, entre múltiplas acepções, pode também ser entendida como resultado da perfeita correspondência entre o fato praticado e a descrição normativa. Para tanto, essa correspondência não pode ser aleatória. Ao contrário, pressupõe-se que o intérprete da norma utilize critérios jurídicos lógicos e devidamente fundamentados. E aqui entra o emprego da regra-matriz como método seguro de aferição da tipicidade tributária, tendo em vista a profundidade da análise dos seus critérios e a robustez jurídica que ela encerra. E se tipicidade tributária pressupõe o justo quadramento do fato à

descrição normativa, então, para nós, o estudo da regra-matriz de incidência revela-se como vetor essencial na construção desse entendimento.

4.3. Tipicidade tributária e prova

Aprendemos que o direito positivo é essencialmente linguagem. E esta por sua vez deve ser compreendida como produto da cultura do homem, de um povo, ou de uma nação. Consequência lógica disso, é que sendo a linguagem objeto da cultura humana, evidentemente que está também impregnada de valores e princípios a abarcá-la. É nesse contexto que compreendemos a prova como produto da construção humana, que tem como objetivo fundamental o convencimento do destinatário acerca da existência de determinado fato.

Não obstante a multiplicidade de sentidos e classificações acerca do que seja *prova*, interessa-nos, por enquanto, entendê-la como sendo o modo pelo qual o fato se apresenta no mundo jurídico. Assim, a prova, para ser juridicamente válida, precisa ser produzida segundo as regras de direito admitidas e, necessariamente, relatada em linguagem competente. Nesse sentido, a primeira conclusão a que chegamos é que a prova é fundamentalmente documental, já que exige um documento, um relato em linguagem jurídica da sua existência. Tal é também o entendimento de Fabiana Del Padre Tomé (2011).

Para aferirmos, portanto, se determinado fato possui ou não tipicidade tributária, primeiramente temos que vertê-lo em linguagem competente e, por ato de aplicação, verificarmos a adequada subsunção desse fato à descrição contida no antecedente das normas jurídicas tributárias estabelecidas. Ou seja, a aferição da tipicidade tributária deve ser verificada quando da produção de normas individuais e concretas, construídas a partir das normas gerais e abstratas como fundamento de validade. A norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, por exemplo, deve estar justa e inteiramente fundamentada na regra-matriz de incidência tributária, que é uma norma geral e abstrata por excelência.

Temos, então, que a ação humana consubstanciada pelo ato de aplicação do direito na construção da norma individual e concreta, além do justo quadramento do fato à hipótese normativa (CARRAZZA, 2012), pressupõe também que esse fato seja constituído, rigorosamente, com base na linguagem das provas produzidas. Nesse sentido,

vejamos FABIANA DEL PADRE TOMÉ, na sua obra *A Prova no direito tributário*, que diz:

Obviamente, para que essa positivação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade do enunciado subsumido. Observa-se a importância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a edição de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária (2011, p. 33).

4.4. Verdade formal

Vimos que o direito é constituído pela linguagem. No caso, linguagem jurídica. É ela que relata os acontecimentos do mundo da experiência, construindo a realidade, que até então inexistia para o direito. Um mero evento físico, ou um fato social qualquer, enquanto não traduzido em linguagem jurídica não adentra ao mundo do direito positivo.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI diz que a realidade é algo que não existe para o direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de auto-reprodução. Diz também que no direito toda verdade há de ser *formal*. Assim, a chamada *verdade material* é apenas um princípio, um diretivo à conduta da autoridade, que orienta o ato de aplicação do direito (2009, p. 17).

Nesse universo entra a importância da *prova* como elemento indispensável para a construção da chamada *verdade formal*, que é a única que interessa para o direito, na medida em que é só a partir dessa construção que temos efeitos jurídicos concretos.

Temos assim que, para o mundo jurídico, o fato só é reconhecido como verdadeiro, se traduzido em linguagem competente e devidamente provado segundo as regras de direito admitidas.

4.5. Tipicidade e estrita legalidade tributária

A observância dos princípios constitucionais da estrita legalidade e da tipicidade tributária, dentre outros, é pressuposto indispensável ao nascimento da obrigação tributária, sem o que o Fisco estará impedido de exigí-la do sujeito passivo, bem como impor qualquer sanção para o seu descumprimento.

O princípio da estrita legalidade tributária, insculpido do art. 150, inciso I, da Constituição Federal, que impõe a exigência de tributo somente mediante lei, quer dizer lei em sentido formal que contenha todos os elementos descritores e prescritores indispensáveis à incidência tributária, cujo fato jurídico tributário deve ser constituído segundo a linguagem das provas produzidas. Nessa linha, trazemos mais uma vez as lições de FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que diz:

O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regematrix de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional (2011, p. 39).

Somos daqueles que entendem a tipicidade tributária como decorrência lógica da legalidade tributária, esta entendida no seu sentido estrito, fechado. Ambas, todavia, compreendidas como princípios constitucionais inarredáveis, a nortear a ação do aplicador do direito, privando-o, por exemplo, de interpretações elásticas das previsões normativas, quando da constituição do fato jurídico tributário.

Temos que pelo princípio da tipicidade tributária, a autoridade fiscal da Administração Tributária não pode, por exemplo, utilizar-se de recursos aleatórios ou imprecisos para a exigência do tributo ou a imposição de sanções, ainda que os atos praticados pelo sujeito passivo pareçam demonstrar a ocorrência de graves infrações

tributárias. Aprendemos que, por mais reprovável que seja a conduta, ela só poderá sofrer sanções se houver a perfeita subsunção à descrição normativa. A autoridade fiscal deve sim verificar na construção da norma individual e concreta, que exige o cumprimento da obrigação tributária do sujeito passivo, se os fatos se subsumem aos exatos termos descritos na norma geral e abstrata; ou seja, deve a autoridade verificar se os fatos estão perfeitamente descritos no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Vejamos o que diz PAULO DE BARROS CARVALHO, em sua obra *Direito tributário, linguagem e método*:

Parece fundamental entender, quanto ao princípio da tipicidade tributária, que o exercício do poder impositivo-fiscal, no Brasil, encontra-se orientado por uma série de vetores, voltados especialmente para organizar as relações que nesse setor se estabelecem. São os chamados 'princípios constitucionais tributários', na maioria explícitos, e a que deve submeter-se a legislação infraconstitucional, sempre que o tema da elaboração normativa seja a instituição, administração e cobrança de tributos. Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se **o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo**, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e **(ii) no plano da facticidade**, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como 'regra-matriz de incidência' (2011, p. 303-304). (O grifo é nosso)

4.6. Tipicidade tributária e tipicidade penal

Não é nosso objetivo nesse tópico adentrar no estudo da tipicidade e tipologia criminal, mas sim apresentar uma breve análise acerca da proximidade entre o direito tributário e o direito penal, especificamente quanto à relevantíssima questão da tipicidade. Adiantamos que, se ela não estiver claramente demonstrada e provada, não há como ser exigida a obrigação tributária do sujeito passivo, tampouco seria cabível a imposição de sanções para o seu descumprimento.

Tanto a tipicidade tributária quanto a tipicidade penal exigem que os fatos guardem perfeita adequação aos comandos descritos na lei tributária ou na lei penal. Daí dizer-se que essa tipicidade é fechada, vez que não comporta uma análise elástica ou extensiva, nem o emprego da analogia, no sentido de abarcar condutas não claramente tipificadas na norma. Todavia, como já dissemos anteriormente, essa subsunção pressupõe a adequada interpretação normativa em face da cabal demonstração dos fatos, de acordo com as provas produzidas em linguagem competente. Nesse sentido, o princípio da tipicidade permeia igualmente tanto o direito tributário quanto o direito penal, na medida em que ambas as áreas do ordenamento jurídico exigem grande rigor interpretativo quando da subsunção do fato. Nessa linha de pensamento, trazemos mais uma vez as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO:

... diremos que houve subsunção quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese. Esse quadramento, porém, tem de ser completo. **É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância.** Segundo tal preceito, para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica da incidência ficará inteiramente comprometida (Direito tributário, linguagem e método, 2011, p. 481). (O grifo é nosso)

4.7. O ICMS declarado e não pago e o tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90

Aqui fazemos um paralelo estreito entre a tipicidade tributária e a tipicidade penal. Será que a falta de recolhimento do ICMS declarado pelo contribuinte se subsume ao tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90? Ou seja, essa conduta omissiva do contribuinte possui *tipicidade* em face desse preceito legal? O ICMS quando devido em nome próprio está abarcado pelo conceito de *ICMS cobrado ou descontado*?

O empresário – comerciante, industrial ou produtor – quando realiza operação de venda de mercadorias, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, faz surgir para ele o dever de recolher o ICMS, nos moldes e prazos estipulados na legislação

tributária. Assim, por força da legislação e por estar embutido no preço da mercadoria, o vendedor repassa ao adquirente – podendo ser outro comerciante ou o consumidor final – o ônus financeiro do ICMS. Sendo o comprador da mercadoria outro comerciante, este utilizará como crédito do imposto o valor já embutido no preço da mercadoria, para fins de compensação com o débito gerado quando da sua própria operação de venda, podendo ter múltiplas operações até que a mercadoria chegue ao consumidor final.

Vê-se assim que até a mercadoria chegar ao consumidor final, que arca com o ônus financeiro do imposto, opera-se o mecanismo de débito e crédito de ICMS, gerado pela compra e venda de mercadorias, respectivamente, apurando-se assim o saldo devedor, sendo este o montante a ser recolhido à Fazenda Pública. Portanto, de antemão, fica claro que o consumidor final não deve o ICMS, e sim o vendedor da mercadoria. Este não *cobra* daquele o imposto, mas sim insere no preço do produto o valor do tributo que incide na sua operação de venda.

Por força da legislação tributária dos Estados e do Distrito Federal, os contribuintes do ICMS estão obrigados a informar ao Fisco, as operações realizadas com mercadorias, bem como a apuração e recolhimento dos tributos devidos. Trataremos, portanto, da situação em que o contribuinte efetivamente realiza operações de venda de mercadorias, registra essas operações, faz a apuração do imposto devido, entretanto, não efetua o seu recolhimento.

A lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, traz em seu art. 1º a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Por sua vez, diz o art. 2º dessa mesma lei penal tributária:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (O grifo é nosso)

Trazendo o comando normativo do art. 2º, inciso II da lei referida, para o caso específico de incidência do ICMS na venda de mercadorias, temos então que: deixar de recolher, no prazo legal, tributo *descontado ou cobrado* tipifica crime contra a ordem tributária. A questão fundamental a se saber é o que se entende por tributo descontado ou cobrado.

Em decorrência do princípio da tipicidade, de observância obrigatória tanto pelo direito tributário quanto pelo direito penal, temos como *elemento objetivo do tipo* deixar de recolher aos cofres públicos, o valor de tributo descontado ou cobrado. Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZA, em sua obra fundamental "ICMS", diz que:

Numa linguagem mais técnica, podemos dizer que *o núcleo do tipo* é deixar de recolher aos cofres públicos, no tempo e no lugar devidos, o montante de tributo cobrado ou descontado de terceiro. Trata-se de crime omissivo próprio, já que se consuma com o simples não recolhimento do valor do tributo nas condições aqui apontadas (2012, p. 721).

A grande questão a ser demarcada é saber-se se o comerciante, ao realizar operação de venda de mercadoria, está de fato *cobrando* ou *descontando* o ICMS do adquirente, seja este outro comerciante ou consumidor final. Esta é sem dúvida a questão capital na definição da tipicidade da conduta do agente. Em observância ao critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, já definimos que o sujeito passivo da obrigação tributária é quem realiza a operação de venda de mercadoria. É este o contribuinte desse imposto. Daí falarmos em *ICMS próprio*, uma vez que é devido em decorrência de suas *operações próprias*.

Não apenas por uma questão de lógica jurídica, somente, mas o fato é que não se pode cobrar uma obrigação de quem não a deve. Em face da atual sistemática de cobrança e recolhimento do ICMS, entendemos que o adquirente de mercadorias não deve esse imposto; portanto, não lhe pode ser cobrado. O vendedor, este sim, é o seu devedor, que em decorrência da legislação tributária, embute-o no preço da mercadoria, repassando apenas o seu ônus financeiro para o adquirente.

Até aqui, a conclusão a que se chega é que o ICMS quando devido em nome próprio, absolutamente, não se encaixa no conceito de *descontado ou cobrado*. Ora, se eu sou o *sujeito passivo* do imposto e se esse imposto é decorrente das minhas próprias operações, então sou eu que devo ICMS. O adquirente da mercadoria não é devedor do imposto na operação de *compra*, podendo vir a ser apenas quando da realização de suas próprias operações de venda. Se ele não é devedor de ICMS na operação de *compra*, então ele não pode ser *cobrado* por essa mesma operação. Nessa linha de raciocínio, cite-se EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, no livro *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*, que diz:

Como expressamente definido no comando legal, o tipo penal não alcança toda e qualquer omissão de recolhimento, mas somente aquela em que a inadimplência se refira a tributo ou contribuição social, **descontado** ou **cobrado**, na qualidade

de **sujeito passivo** de obrigação. É primordial, todavia, que haja dolo. (Grifos originais)

Os termos 'descontado', 'cobrado' e 'sujeito passivo' **são os elementos normativos do tipo penal** e, portanto, devem ser entendidos segundo a significação que têm para o direito tributário (2009, p. 137). (O grifo é nosso)

Enfim, a nosso ver, a omissão de recolhimento do ICMS declarado pelo contribuinte não possui tipicidade penal em face das disposições do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Por outro lado, diferente é o caso do *ICMS devido por substituição tributária*, cuja obrigação originariamente é de terceiro, mas que a própria lei determina que outra pessoa fique responsável pelo seu recolhimento. A lei elege assim o chamado contribuinte substituto tributário. Por essa sistemática de apuração e recolhimento do ICMS, o contribuinte substituto tributário, quando da venda de mercadorias para um terceiro contribuinte, está obrigado a *cobrar*; antecipadamente, o imposto que seria devido por esse terceiro. Aqui, poderíamos entender que há, de fato, a "cobrança" pelo contribuinte substituto tributário, do imposto que é devido pelo contribuinte dito substituído. Nesse caso, temos a seguinte situação: o contribuinte substituto tributário está obrigado a recolher ao Fisco o imposto decorrente de suas operações próprias, juntamente com o imposto devido pelas operações de terceiro, este chamado de contribuinte substituído.

Veja-se que no regime de substituição tributária, o terceiro, contribuinte substituído, realiza o fato jurídico tributário; todavia, a legislação tributária determina que a sua obrigação tributária seja cumprida por outro contribuinte, chamado de substituto tributário. Nesse caso específico, não obstante os questionamentos jurídicos dessa sistemática de cobrança de tributos, entendemos que haveria, em tese, uma *cobrança* antecipada de ICMS, pelo substituto tributário, quando da venda de mercadorias ao adquirente, chamado substituído tributário. A nosso ver, esse é um caso especialíssimo em que haveria subsunção ao tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Chegamos, portanto, à seguinte conclusão: se o ICMS é devido em *nome próprio*, não há que se cogitar de tipicidade penal tributária; por outro lado, se o ICMS é devido por *substituição tributária*, haveria sim tipicidade em face da lei dos chamados crimes contra a ordem tributária.

CONCLUSÃO

O estudo da norma jurídica, compreendida fundamentalmente como produto de um processo de construção interpretativa, que nem de longe se pode dizer que seja tarefa fácil ao intérprete, constitui encargo obrigatório para todo aquele que se propõe a aplicar o direito e a entender, lógica e juridicamente, o fenômeno da incidência tributária. Vimos que tal empreitada reclama do intérprete a difícil missão de traduzir adequadamente os comandos normativos, partindo-se da literalidade textual e chegando-se à norma jurídica em sentido estrito.

Tratamos a tipicidade tributária enquanto princípio constitucional, dentre aqueles chamados de implícitos, mas que nem por isso seria menos importante. Ao contrário, a tipicidade tributária possui importância capital na constituição do fato jurídico tributário, cujos elementos de verificação devem guardar absoluta conformidade com os comandos descritos na norma geral e abstrata. Temos assim a subsunção do fato à hipótese normativa, tarefa que impõe limites estreitos e exige absoluto rigor interpretativo, sob pena de impedimento da própria incidência tributária. Ou seja, se o fato não possuir tipicidade claramente demonstrada e provada, simplesmente não poderá haver tributação.

Nesse contexto interpretativo aparece o estudo da regra-matriz de incidência tributária como caminho seguro para aferição da tipicidade, na medida em que a análise sistemática dos seus critérios oferece ao intérprete os fundamentos necessários para o perfeito quadramento do fato à descrição normativa, atividade intelectual essa a ser demonstrada quando da construção da norma individual e concreta.

Nessa linha de raciocínio, fizemos uma breve incursão no direito penal, que também tem a tipicidade como princípio fundamental, para concluir que o ICMS declarado e não pago, quando *devido em nome próprio*, não possui tipicidade em face da descrição contida no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem

tributária, na medida em que o tipo penal exige que o tributo tenha sido efetivamente *cobrado ou descontado* de terceiro, o que não é o caso.

Por fim, devemos ter em mente que uma subsunção equivocada de determinado fato à hipótese normativa, sem o esmero que lhe é próprio, poderá resultar em exigências tributárias descabidas, ou na imposição de sanções despropositadas.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Código Tributário Nacional * Código de Processo Civil * Constituição Federal * Legislação Tributária e Processual Tributária*. 4 ed. São Paulo: RT, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade Magalhães. *Tipicidade tributária*. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2009.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed, rev, e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2011.