

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

JAMILE TAVARES SCHENKEL

O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO E OS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE INTERPRETATIVA

Porto Alegre

2011

JAMILE TAVARES SCHENKEL

**O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO E OS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE INTERPRETATIVA**

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

Porto Alegre

2011

Ao meu marido, companheiro incondicional em todos os momentos.

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida e pela capacidade de pensar, discernir e apreender conhecimentos.

Agradeço aos meus familiares e amigos, em especial à Larissa Kurtz, pelo constante incentivo e confiança que sempre depositaram em mim.

Agradeço ao meu marido, Tiago Schenkel, pelo imenso auxílio e dedicação; com ele divido a conclusão desta etapa dos meus estudos.

Disse a flor para o pequeno príncipe: é preciso que eu suporte duas ou três larvas se quiser conhecer as borboletas.

Antoine de Saint-Exupéry

RESUMO

O escopo do presente trabalho é fazer uma análise a partir da Teoria Geral da Norma e avaliar os seus critérios e tipologias. A partir disso, partir-se-á para um confronto entre a regra matriz de incidência tributária referente ao ICMS sobre venda de mercadorias e a norma que se extrai do enunciado prescritivo disposto no art. 2º, II, da Lei 8.137. Postas as premissas, passar-se-á a desenvolver o equívoco cometido por alguns juristas ao tipificarem como crime a conduta de não recolhimento de ICMS declarado. Para tanto, percorrer-se-á os sistemas interpretativos a fim de fundamentar cientificamente o posicionamento adotado. Utiliza-se como subsídios a análise constitucional e infraconstitucional, sempre à luz dos princípios constitucionais tributários. No mais, busca-se encorpar a análise com debates doutrinários e jurisprudenciais.

Palavras chave: Norma jurídica. ICMS sobre a circulação de mercadorias. Crimes contra a ordem tributária. Sistemas interpretativos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TEORIA GERAL DA NORMA JURÍDICA	8
1.1. CONCEITO.....	8
1.2. ESTRUTURA.....	9
1.3. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TIPOLOGIA DAS NORMAS JURÍDICAS.....	12
2. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	15
2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	15
2.2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE VENDA DE MERCADORIAS.....	17
2.3. REGRA MATRIZ DO CUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL.....	19
2.4. REGRA MATRIZ DO TIPO PENAL DESCRITO NO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90.....	21
3. ANÁLISE INTERPRETATIVA DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS FRENTE AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	23
3.1. SISTEMAS INTERPRETATIVOS.....	23
3.2. BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	24
3.3. CONFRONTAMENTO DE PREMISSAS.....	25
CONCLUSÃO	30
BIBLIOGRAFIA	31

INTRODUÇÃO

Neste trabalho, realiza-se uma breve abordagem sobre as normas jurídicas, tanto em seu sentido conceitual, quanto em sua tipologia. Nesse momento, ressalta-se a importância das normas dispositivas e derivadas para a correta compreensão do tema a ser exposto.

Na sequência, será apresentado o conceito de regra matriz enquanto estrutura lógica aplicável como suporte ao estudo de qualquer área do direito positivo. Logo após, serão caracterizadas as principais normas jurídicas do tema proposto, quais sejam: regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), especificamente sobre venda de mercadorias, a regra matriz de dever instrumental e a norma punitiva disposta no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Por fim, será realizada uma junção dos temas propostos, através de uma breve explanação acerca dos sistemas interpretativos, princípios e, por fim, análise de caso jurisprudencial em confronto com as premissas até então adotadas.

Observa-se que o assunto eleito não tem tido uma consistente análise sob o aspecto normativo, sobretudo no que diz respeito ao necessário liame entre os elementos das normas dispositivas e as suas derivadas. Sendo assim, o estudo possui relevância, vez que propõe reflexão investida de cientificidade sobre um tema que já foi abordado com diversos enfoques, sem, contudo, ter merecido um aprofundamento sistemático.

1. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TEORIA GERAL DA NORMA JURÍDICA

1.1. CONCEITO

Adotando-se a premissa básica de que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas vigentes, faz-se imprescindível o entendimento do que sejam as tais normas, visto que elas serão o ponto de partida do estudo que ora se apresenta.

Para tanto, primeiramente deve-se observar que uma norma jurídica não se confunde com o texto escrito, sendo este apenas o seu suporte físico, ou, conforme preconiza Paulo de Barros Carvalho (2008), o enunciado prescritivo. A norma jurídica, entretanto, é o resultado do trabalho de um intérprete, de forma que, de um texto de lei, podem ser extraídas inúmeras normas jurídicas ou, ao contrário, podem ser necessários inúmeros textos de lei para a extração de uma única norma.

Outra questão relevante, é que a norma jurídica, em seu sentido estrito, deve, necessariamente, possuir significação completa, ou seja, não se confunde com mera proposição, que é significação não expressa de forma implicacional. Sendo assim, as normas jurídicas são apresentadas sob a forma de estruturas lógicas hipotético-condicionais, determinando uma consequência para a ocorrência de uma determinada hipótese. Veja-se a definição trazida por Paulo de Barros Carvalho, em sua obra “Direito Tributário Linguagem e Método”:

A despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregando “normas jurídicas em sentido amplo” para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito (CARVALHO, 2008, p. 128).

Outro aspecto importante é que as normas jurídicas, no dizer de Ferragut (2005), não se confundem com normas não-jurídicas, pois, além do seu conteúdo diferenciado e notada bilateralidade, são dotadas de coercibilidade, de forma que o descumprimento da relação havida como consequência da ocorrência da hipótese pode gerar a provocação do Estado-Juiz para forçar a realização do direito do sujeito prejudicado.

Sobre seus elementos e tipologias, falar-se-á adiante. Por enquanto, contudo, é importante mencionar que normas jurídicas não são textos de lei, mas extrações de significações feitas pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos.

1.2. ESTRUTURA

A partir das primeiras considerações feitas acima, podemos verificar que a norma jurídica deve estabelecer uma significação completa sob a forma hipotético-condicional, ou seja, se tal evento ocorrer, deve se dar determinada consequência entre os sujeitos. Observe-se também, que a estrutura normativa é o mínimo indispensável, ou seja, possui a quantidade suficiente de critérios para definir determinado acontecimento.

Para uma melhor organização do tema a ser tratado, passar-se-á a discorrer acerca da estrutura da norma primária, em face da sua relevância para o assunto a ser tratado, sendo que o seu conceito e a diferenciação entre ela e a secundária será feita logo adiante.

Para se tratar dos critérios básicos das normas jurídicas, em função da clareza quase insubstituível do texto, transcrever-se-á a explicação da Prof. Aurora Tomazini de Carvalho que, em sua obra “Curso de Teoria Geral do Direito”, assim dispõe:

É por isso que, conforme já vimos, a estrutura normativa é composta por: (i) duas proposições – (i.a) hipótese, pressuposto, ou antecedente (H), cuja função é descrever uma situação de possível ocorrência (f), que funciona como causa para o efeito jurídico almejado pelo legislador; e (i.b) conseqüente ou tese (C), cuja função é delimitar um vínculo relacional entre dois sujeitos (S' R S''), que se consubstancia no efeito almejado; e (ii) um conectivo condicional (\rightarrow), também denominado vínculo implicacional, cuja função é estabelecer o liame entre a causa e o efeito ao imputar a relação prescrita no conseqüente normativo, caso verificada a situação descrita na hipótese (CARVALHO, 2009, p.277-278).

Ainda em outros termos, tem-se que as normas jurídicas descrevem, em seu antecedente, um evento de provável ocorrência que, uma vez advindo, gerará uma consequência, um “dever ser” entre dois sujeitos que poderá gerar condutas obrigatórias, proibidas ou permitidas. A estrutura lógica da norma jurídica pode ser $D[H \rightarrow R(S', S'')]$ ou $D(H \rightarrow C)$. Se ocorrer determinado evento, então deve ser determinada consequência.

O antecedente normativo nada mais é do que a descrição de determinados fatos, eleitos pelo legislador como de possível ocorrência e de relevância suficiente para irradiar

efeitos jurídicos. A proposição, segundo Carvalho (2009), traz em si recortes dos fatos sociais.

Frisa-se que não cabe ao intérprete tipificar como jurídicos fatos não expostos no consequente, sendo que somente o que está narrado na hipótese é passível de gerar efeitos jurídicos. Essa concepção é de fundamental importância para o desfecho da análise proposta no presente trabalho, conforme se verificará nos capítulos adiante.

O chamado operador deôntico, ou seja, a partícula relacional que exterioriza o “dever ser”, é vislumbrado tanto como um conector entre antecedente e consequente, quanto como um vínculo relacional entre os sujeitos descritos neste último. No primeiro caso, quando se trata de conector entre H e C, há uma neutralidade, visto que apenas quando estabelece a relação entre os sujeitos é que ganha nuances de obrigatoriedade, permissibilidade e proibitividade. De qualquer forma, ele é inteiramente dependente de outros elementos, não possuindo significado em si mesmo.

Por fim, o consequente normativo é a descrição de uma determinada conduta entre dois sujeitos. É interessante perceber que o núcleo do consequente é justamente a conduta que se pretende regular, conforme muito bem destaca Carvalho (2009). É no consequente que encontramos a delimitação dos efeitos a serem irradiados em função de uma determinada conduta. Ao contrário da hipótese, será sempre prescritor e nunca meramente descritivo de conduta.

Em conformidade com a construção lógica condicional já referida, pode-se extrair o entendimento de que, uma vez ocorrendo o fato descrito na hipótese, necessariamente haverá a consequência. Ou, ao contrário, somente se irradiarão os efeitos jurídicos se ocorridos os fatos descritos no antecedente normativo. Logo, adiantando-se um pouco o assunto, no caso dos tipos penais, como consagração do princípio da legalidade, bem como pela própria estruturação condicional da norma jurídica, deverá haver, necessariamente, o perfeito preenchimento dos critérios elencados na conduta, sob pena de irrefutável atipicidade.

Aurora Tomazini de Carvalho (2009), fazendo referência a Lourival Vilanova (1989), menciona que não há uma relação necessária entre um antecedente e um consequente, de forma que poderá haver casos em que são necessárias ou possíveis múltiplas hipóteses para encadear uma consequência ou, ao contrário, apenas um antecedente gerando diversas consequências necessárias ou alternativas. Para o núcleo deste trabalho, interessa

observar principalmente a multiplicidade de hipóteses para o encadeamento de uma consequência jurídica, visto que o tipo penal a ser avaliado prevê a possibilidade de cobrança ou retenção de tributo como critério material do antecedente.

Estas breves considerações conceituam, ainda que de forma bastante modesta, a norma jurídica primária. Porém, levando-se em consideração a coercitividade já citada, é imprescindível que a estrutura normativa preveja uma relação capaz de despertar o Estado-Juiz, no caso de descumprimento da prestação prevista no consequente normativo.

Nesse ponto, surge a figura na norma jurídica secundária, que nada mais é do que uma norma de cunho processual que permite ao sujeito prejudicado acionar o Estado para que este faça cumprir o dever decorrente da ocorrência do fato jurídico descrito. Em outras palavras, a norma secundária somente surge quando do descumprimento dos efeitos previstos no consequente, caso contrário ela carece de razão de existir.

Segue, abaixo, a estrutura lógica de uma norma jurídica, em conformidade com a obra de Carvalho (2009):

$$\text{Np} \left\{ \begin{array}{l} \text{H} - \text{f} \\ \downarrow \text{Dsn} \\ \text{C} - \text{R} (\text{S}', \text{S}'') \\ \leftarrow \text{c} \end{array} \right. \quad \vee \quad \text{Ns} \downarrow \left\{ \begin{array}{l} \text{H} - \text{f}''(-\text{c}) \\ \text{Dsn} \\ \text{C}' - (\text{R}'(\text{S}', \text{S}'')) \\ \leftarrow \text{s} \end{array} \right.$$

Explicando: a norma primária (Np) descreve, em sua hipótese (H), um fato de possível ocorrência (f) e em seu consequente (C) estatui uma relação (R), entre dois sujeitos (S' e S''), em torno do cumprimento da conduta ($\leftarrow \text{c}$). A norma secundária (Ns) toma como hipótese (H') o fato do não cumprimento da conduta prescrita pela norma primária (-c), estabelecendo como consequência (C') uma relação (R') entre um dos sujeitos da relação da norma primária (S') e o Estado-Juiz (S''), para o exercício da coação estatal.

1.3. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA TIPOLOGIA DAS NORMAS JURÍDICAS

A tipologia das normas, por envolver ato de classificação, não é assunto pacífico na doutrina. Além disso, dependendo da visão a ser adotada, as classes podem ser inúmeras, o que exige que se faça um corte de acordo com o objetivo deste trabalho.

Primeiramente, entende-se interessante explicar o conceito e a diferenciação entre normas de estrutura e de conduta. As primeiras, apesar de terem como objeto mediato a conduta humana, cumprem a função precípua de regular a criação de novas normas. Como exemplo, tem-se as normas que conferem a determinado ente a competência para legislar sobre um assunto. As segundas são todas aquelas que trazem em seu bojo a normatização da conduta humana.

Outra classificação interessante são aquelas que dizem respeito à abrangência do consequente e a definição do antecedente. Sendo assim, as normas podem ser abstratas ou concretas, dependendo do grau de determinação do fato descrito na hipótese. Por outro lado, elas podem ser individuais ou gerais, de acordo com a amplitude e delimitação da relação jurídica exposta no consequente.

Veja-se que, diante destas conceituações, podem-se extrair quatro classificações, quais sejam: normas abstratas e gerais, abstratas e individuais, concretas e gerais e, finalmente, concretas e individuais. Estes conceitos são auto-explicativos, visto que apenas unem as características de um antecedente a um consequente, conforme já definido anteriormente.

As tipologias brevemente enfrentadas acima dizem respeito à estrutura normativa em si própria, porém não abrangem a relação entre normas, o que é ainda mais importante para o desenvolvimento dos tópicos adiante.

Antes de se adentrar no terreno da relação entre normas, é de fundamental importância lembrar o conceito de norma primária como aquela que estabelece uma relação de implicação entre a ocorrência de determinado fato e o respectivo efeito jurídico, e de norma secundária como aquela que se estabelece quando descumprida a relação jurídica decorrente da primária e que, em função disso, faz nascer uma relação processual entre o sujeito prejudicado e o Estado-Juiz.

Feitas essas considerações, serão realizados sucintos comentários sobre as normas dispositivas e derivadas, sendo estas punitivas ou não punitivas.

As normas dispositivas são aquelas que descrevem determinada conduta, eleita pelo legislador, e prescrevem a relação jurídica que deve ocorrer quando dada a realização do fato definido. Sendo assim, a norma que estabelece a obrigação de recolher ICMS ao contribuinte que realiza circulação de mercadorias é um exemplo de norma dispositiva.

As normas derivadas, conforme o próprio nome induz, são aquelas que decorrem do cumprimento ou descumprimento de uma norma dispositiva. Então, por exemplo, as normas que conferem bonificações ou encargos de mora, em decorrência do pagamento antecipado ou atrasado de uma determinada obrigação, são normas derivadas.

Ainda dentro da análise das normas que derivam de outras, pode-se verificar, até mesmo com base no exemplo acima, que elas podem oferecer benefícios ou punições, razão pela qual são definidas como não punitivas ou punitivas.

Por fim, não se deve jamais confundir o conceito de norma derivada com norma secundária, visto que esta última descreve uma relação processual de acionamento junto ao Estado-Juiz em decorrência do não cumprimento de uma norma principal. As derivadas, a seu turno, não necessariamente traduzem essa realidade, podendo perfeitamente descrever uma conduta que gerará efeitos jurídicos, quando dada a sua ocorrência. Sendo assim, é absolutamente possível a existência de uma norma primária derivada, que poderá ser punitiva ou não.

Ao se enfrentar o tema sobre o crime de não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, será possível perceber que este é um claro exemplo de norma primária, derivada e punitiva. Na realidade, as normas que se podem extrair dos dispositivos penais, via de regra, possuem essa classificação, afinal derivam de uma outra norma que protege determinados direitos, ou preveem determinados deveres, e imputam penalidades como efeito jurídico de descumprimento dessas obrigações. Em outros termos, assim define Carvalho (2009, p. 347):

As normas decorrentes de fatos ilícitos serão sempre derivadas, porque têm pressuposto antijurídico, isto é, caracterizam-se pela realização de uma conduta prescrita como não permitida ou obrigatória por outra norma jurídica.

Sendo assim, no caso em que se busca trabalhar, a norma incriminadora de não recolhimento de tributo, nos termos do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, possui como pressuposto indispensável a existência de uma outra norma que preveja a obrigatoriedade de recolhimento de um tributo cobrado ou descontado. Logo, para que a conduta seja típica, nos termos do dispositivo, o tributo de recolhimento obrigatório descrito na norma dispositiva deve ter as características “cobrado” ou “descontado”, sob pena de não haver a correlação necessária entre elas. Resta, portanto, saber se o ICMS, enquanto próprio (não de substituição), preenche estes critérios. Esse tópico será abordado adiante.

2. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Antes de se passar à análise dos critérios que compõem a regra matriz de incidência, deve-se observar o seu conceito e a sua relação visceral com a norma jurídica, que foi objeto de todo o capítulo anterior.

Conforme já dissertado, a norma jurídica, em seu aspecto primário, traz consigo uma hipótese que se consubstancia em um determinado fato que, uma vez ocorrido, desencadeia uma relação jurídica disposta no consequente. A regra matriz de incidência tributária, no conceito que será adotado daqui em diante, nada mais é do que uma estrutura lógica que prevê os elementos mínimos indispensáveis para a formação da norma jurídica.

Em outros termos, o professor Paulo de Barros Carvalho (2007), quando do seu estudo a respeito das normas jurídicas e a identificação de seus elementos, buscou considerar quais as informações imprescindíveis para a identificação de uma norma enquanto significação completa. Isso posto, passarão a ser analisados seus critérios.

No antecedente normativo, conforme já mencionado, há a descrição de uma conduta pessoal considerada pelo legislador como relevante o suficiente para desencadear uma “imediate e infalível” relação jurídica (BECKER, 1963 apud CARVALHO, 2007, p. 375). Nesse ponto, o estudo da regra matriz busca identificar quais os critérios mínimos de identificação e delimitação desta conduta e conclui pelo aspecto material, temporal e especial.

O critério material é necessariamente uma conduta pessoal, verificada por um núcleo verbal seguido de um complemento. Paulo de Barros Carvalho (2007) tece alguns comentários acerca do desafio de delimitar uma conduta com recortes nos critérios temporais e espaciais. Porém, ressalta o doutrinador que tal corte é frutífero, visto que tais considerações serão estudadas em parâmetros específicos.

Nas lições de Carvalho (2007), encontra-se a seguinte consideração acerca da conduta:

Hoje, com a sedimentação que o passar do tempo naturalmente propicia, estimaríamos melhor considerar os procedimentos humanos em consonância com a teoria clássica dos movimentos, de origem aristotélica,

que os divide em três categorias básicas: movimentos voluntários, involuntários e reflexos. A cada qual corresponderia um grupo de verbos, denotadores dos diversos comportamentos. Nesse quadro imenso, qualquer forma de manifestação estará certamente contida, possibilitando a livre escolha do objeto da disciplina jurídica.

O critério temporal, por sua vez, é a delimitação de tempo dentro do qual a conduta descrita pelo critério material é realizada.

Por fim, o critério espacial consiste na delimitação geográfica da conduta. Dentro desse critério, é possível encontrar três abordagens legais distintas, quais sejam: a determinação de um local específico para a ocorrência do fato, a abrangência por áreas e a possibilidade de designação de espaço genérico, qual seja, todo território nacional. Carvalho (2007, p. 290) comenta a respeito do tributo que buscamos analisar:

Por fim, exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço. Seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nessas hipóteses, com o âmbito da validade territorial da lei.

Na sequência, o conseqüente normativo prescreve uma relação jurídica desencadeada em decorrência da hipótese normativa. Por isso, a regra matriz possui como critérios mínimos o pessoal e o prestacional.

O critério pessoal é a identificação dos sujeitos envolvidos na relação jurídica. Como o conectivo existente entre estes sujeitos descreve um liame de obrigação, permissividade ou proibição, é intuitivo concluir que sempre se terá um sujeito ativo e um passivo, sobre os quais recairá direito subjetivo e dever legal, respectivamente.

O critério prestacional define o objeto da relação. No caso da obrigação de pagar tributos, em razão do seu viés econômico, pecuniário, esse critério é formado por uma base de cálculo e uma alíquota, que juntos formam o caráter quantitativo da norma jurídica. Por sinal, no ramo do direito tributário, é prevalente o uso da nomenclatura critério quantitativo, ao invés de prestacional. Porém, pela sua abrangência, opta-se pelo último.

É importante salientar que a estrutura da regra matriz não é de uso exclusivo da realidade normativa tributária, podendo servir de apoio à análise de quaisquer outras normas jurídicas, conforme se verá pelas estruturas que serão apresentadas logo adiante.

2.2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE VENDA DE MERCADORIAS

A regra matriz de incidência tributária, também chamada de norma jurídica tributária em sentido estrito, descreve a situação hipotética que, como consequência, prescreve a obrigação de pagar tributos.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e possui sua matriz constitucional no art. 155, II, da Constituição Federal. Os seus preceitos gerais, conforme alicerçado no art. 146, III, da Carta Magna, foram estabelecidos pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. A legislação que gravita em torno do tributo, sem qualquer dúvida, é terreno fértil para a investigação de inúmeros temas, sendo que aqui se explorará apenas uma pequena fração.

Por não se pretender esgotar o assunto, e nem tampouco abranger todas as hipóteses que se podem extrair do ICMS, será apresentado apenas um pequeno recorte de um imenso universo. Para tanto, apesar de não se desconhecer as operações eleitas pelo legislador e a possibilidade de ocorrência entre estados, somente se tratará da circulação de mercadorias dentro do estado que, no caso, será Santa Catarina, em função das jurisprudências que serão analisadas no último capítulo. Além disso, cuidar-se-á apenas de operações-padrão, ou seja, aquelas não dispostas nas exceções legislativas, razão pela qual se recorta o texto de lei, de forma a apresentar apenas o mínimo indispensável.

Feitas as considerações, primeiramente se transcreverão os enunciados prescritivos sobre os quais recairá a análise:

Lei Estadual 10.297, de 26 de dezembro de 1996:

Art. 2º O imposto tem como fato gerador:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

[...]

Art. 8º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

[...]

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III;

Passa-se, então, à identificação dos critérios:

Antecedente:

a) *Critério material:* realizar (verbo) operação de circulação de mercadorias (complemento).

b) *Critério temporal:* momento da saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo. A respeito da possibilidade de incidência quando da “circulação” para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, há grande irresignação, a qual não se desconhece. Todavia, não há espaço para aprofundar esse tema, sob pena de desviar-se excessivamente da meta proposta para estas breves páginas.

c) *Critério espacial:* território do estado de Santa Catarina, em conformidade com o enfoque que se busca, nos termos já justificados.

Consequente:

a) *Critério pessoal:* aquele que realiza, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial, a operação de circulação de mercadorias (sujeito passivo) e a Fazenda Estadual de Santa Catarina (sujeito ativo);

b) *Critério prestacional/quantitativo:* valor da operação (base de cálculo) e 17% (alíquota).

Traçados os principais critérios definidores da hipótese normativa de incidência, é relevante tecer alguns comentários a respeito da forma de recolhimento deste tributo.

Conforme comumente se define, o ICMS é um imposto embutido, ou seja, está englobado no valor da operação e deverá receber o devido destaque no documento fiscal. Por exemplo, em uma operação de circulação de mercadorias cujos itens totalizem R\$1.000,00

(mil reais), o valor total da nota será exatamente o mesmo valor, visto que o imposto já estará contido e devidamente documentado. A base de cálculo é o valor da operação.

Percebe-se, nesse ponto, que o mecanismo imposto pela legislação possui nítido interesse de favorecer a não-cumulatividade, ou seja, o contribuinte realiza a operação, recolhe o tributo que é de sua responsabilidade e este valor compõe a operação. O adquirente, por sua vez, apesar de sofrer os reflexos financeiros, em momento algum é contribuinte daquele tributo já pago e, inclusive, poderá abater esse valor quando da realização de suas operações próprias.

Observe-se que, na sistemática de recolhimento do ICMS próprio, em momento algum o adquirente assume o papel de contribuinte, logo o alienante não age na qualidade de responsável por pagamento de tributo alheio, mas sim dele próprio.

Em síntese: a repercussão econômica no caso do ICMS próprio não é faculdade do alienante, mas sim um mecanismo decorrente da lei. O adquirente em momento algum figura como contribuinte, inexistindo a figura do responsável.

Por último, apenas se relembra que a regra matriz de incidência tributária é dispositiva por excelência, logo as decorrentes dependem da incidência perfeita do fato da vida à hipótese normativa “original”.

2.3. REGRA MATRIZ DO CUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL

A regra matriz, na sua concepção estrutural, não é aplicável apenas à incidência do tributo, sendo que pode auxiliar o estudo dos deveres instrumentais que recaem sobre cada contribuinte. Antes disso, porém, é importante destacar que o interesse no cumprimento dos deveres instrumentais decorre do interesse geral por uma boa administração pública. Sendo assim, a cada um cabe cumprir com determinados deveres que facilitam, ou até mesmo possibilitam, o bom desempenho do poder estatal.

Nesse sentido, transcreve-se o ensinamento trazido por Carvalho (2008, p. 424):

No âmbito tributário, encontramos dois tipos de relações: (i) as de substância patrimonial e (ii) os vínculos que fazem irromper deveres instrumentais. A primeira dessas espécies é conhecida por “obrigação tributária”, tendo como objeto da prestação uma quantia em dinheiro, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional. Soltas ou gravitando em seu derredor está a segunda modalidade, representada por múltiplas

relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo.

Feitas estas considerações, passa-se a refletir acerca da obrigação contida no art. 168, do Anexo 5, Título IV, do Regulamento do ICMS de SC, aprovado pelo Decreto 2870/01, que assim dispõe:

Art. 168. Os estabelecimentos inscritos no CCICMS encaminharão em arquivo eletrônico enviado através da “internet”, de acordo com especificações técnicas estabelecidas em Portaria do Secretário de Estado da Fazenda, a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIME, que se constituirá no registro:

I - dos lançamentos constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, dos demais lançamentos fiscais relativos ao balanço econômico e dos créditos acumulados, referentes às operações e prestações realizadas em cada mês;

II - do resumo dos lançamentos contábeis e demais informações relativas às operações e prestações realizadas no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada exercício.

§ 1º A DIME com as informações previstas no inciso I do “caput” será encaminhada até o 10º (décimo) dia seguinte ao do encerramento do período de apuração do imposto.

[...]

A partir do recorte do texto de lei acima, bem como com base na regra matriz de incidência tributária antes analisada, podem-se extrair os seguintes critérios da regra matriz de dever instrumental:

Antedecente:

a) *Critério material:* realizar (verbo) operação de circulação de mercadorias (complemento);

b) *Critério temporal:* 10º (décimo) dia seguinte ao do encerramento do período de apuração do imposto;

c) *Critério espacial:* território do estado de Santa Catarina, em conformidade com o enfoque que se busca, nos termos já justificados. Nesse aspecto, é relevante mencionar que o envio através de *internet* torna a especificação geográfica extremamente dificultosa, em função da abrangência ilimitada.

Consequente:

a) *Critério pessoal:* o contribuinte do imposto (sujeito passivo) e a Fazenda Estadual de Santa Catarina (sujeito ativo);

b) Critério prestacional: encaminhar arquivo eletrônico contendo as especificações do livro de apuração de ICMS e registros contábeis referentes ao período de apuração.

Quanto ao conteúdo dessa declaração, a legislação traz extensa explicação. Porém, para o caso, é interessante se verificar que essa declaração possui o condão de informar a Fazenda Estadual sobre o montante tributável e as relações que o originou, de forma que age como típica confissão de débito.

2.4. REGRA MATRIZ DO TIPO PENAL DESCRITO NO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90

Por fim, resta-nos observar a norma punitiva descrita no art. 2º, II, da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária. Ressalta-se que, neste momento, o que se fará serão breves comentários, pois o tema será melhor explorado no último tópico desta breve monografia.

Para início da análise, é essencial percebermos que a norma punitiva é primária e inegavelmente derivada, pois somente se realiza em função da existência de outra. Veja-se o texto de lei:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

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;

[...]

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

Antecedente:

a) Critério material: deixar (verbo) 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 (complemento);

b) Critério temporal: No momento da omissão, após o efetivo recolhimento ou a efetiva cobrança;

c) Critério espacial: No local em que se deu a omissão.

Consequente:

a) Critério pessoal: o responsável pelo recolhimento do imposto (sujeito passivo) e o Estado (sujeito ativo);

b) Critério prestacional: cumprir pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Diversos doutrinadores analisam esta norma sob diferentes ângulos, alguns, inclusive, vinculando a sua aplicação à presença de fraude (MACHADO, 2009). Além disso, inúmeras discussões acerca do dolo ou das excludentes podem ser encontradas. Porém, para o que se busca neste momento, firma-se a seguinte premissa: para a incidência desta norma, é indispensável a ocorrência de uma hipótese tributária que preveja um tributo passível de retenção ou cobrança, sob pena de atipicidade.

3. ANÁLISE INTERPRETATIVA DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS FRENTE AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1. SISTEMAS INTERPRETATIVOS

Após a realização de análises sobre a teoria geral na norma, bem como um brevíssimo estudo sobre as regras matrizes que se pretendem confrontar, adentrar-se-á no universo interpretativo, através dos quais se unirão as ideias expostas nos tópicos acima, a fim de analisar criticamente a jurisprudência, no que tange ao assunto.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho (2007), o percurso da construção de sentido passa por quatro sistemas, através dos quais o estudioso do direito busca encontrar o melhor entendimento acerca dos fatos e eventos jurídicos com os quais é confrontado.

O primeiro sistema (S1), que consiste na literalidade textual, trata do texto de lei, enquanto suporte físico. Carvalho (2007) alerta para o fato de ser o texto o único instrumento objetivo dentro de um sistema interpretativo, visto que todo o restante é lançado no campo das subjetividades.

O segundo sistema (S2), por sua vez, começa a analisar o campo do conteúdo e não é revertido da objetividade característica de S1. Nesse ponto, entramos no tema das proposições, “enquanto conteúdo de significação constituído a partir da fórmula gráfica do enunciado” (CARVALHO, 2007).

O terceiro sistema (S3) avança um pouco mais no campo das significações, possuindo como objeto as normas jurídicas no sentido estrito. Em seu campo de análise, já se observa uma formação hipotético-condicional, na qual a ocorrência de determinado fato irradiará determinados efeitos. Sobre esse instituto já se tratou nos tópicos anteriores.

Por fim, em busca da completude interpretativa, ingressa-se no quarto sistema (S4), que estabelece vínculos entre as normas jurídicas já analisadas em S3. Nesse momento é que se verificam os liames de coordenação e subordinação entre as normas.

Esses sistemas estão escalonados de forma que, do resultado de uma análise, dependerá a conclusão de uma futura etapa. Sendo assim, pode-se dizer que S1, enquanto ponto de partida, possui a leitura como sua função hermenêutica. S2, por marcar o início da

análise dos conteúdos, desenvolve as noções interpretativas e, por fim, S3 e S4 trazem a compreensão sistêmica.

3.2. BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Ao se falar em proposta interpretativa, é inafastável a necessidade de se responder à seguinte pergunta: onde se situam os princípios?

Os princípios, chamados por muitos de base do arcabouço jurídico, possuem diversas acepções, não havendo como responder taxativamente à indagação acima. Para o desenvolvimento do tema, focar-se-á na definição de princípios enquanto normas jurídicas de elevado valor ou que impõem limites objetivos e enquanto vetores axiológicos ou limites objetivos destituídos de estrutura normativa.

A doutrina de Miguel Reale (1994), retratada por Paulo de Barros Carvalho (2007), traz uma série de traços que permite ao estudioso a definição e diferenciação entre a utilização dos termos. Por hora, entretanto, serão trabalhados os conceitos direcionados a dois princípios específicos, pois serão estes os mais utilizados na apreciação do tópico seguinte.

O princípio da legalidade, constitucionalmente estampado no art. 5º, II, e, especificamente na seara tributária, no art. 150, I, é um princípio expresso que impõe claros limites objetivos, uma vez que não há possibilidade de sujeitar alguém a determinada conduta, exigir ou aumentar tributos, senão em decorrência de lei. Na esfera penal, também há essa previsão no art. 5º, XXXIX, que determina inexistir crime ou pena sem prévia disposição legal.

O princípio da igualdade, por sua vez, além de expresso no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, é revestido de altíssimo caráter valorativo. Os seus destinatários são todos aqueles que possuem competência para irradiar preceitos jurídicos, sejam eles normas gerais e abstratas ou individuais e concretas.

Veja-se que, seja em qual sentido for, os princípios sempre serão vetores interpretativos que conferem harmonia e coesão ao sistema, de forma que não há como se obter coerência em uma análise dissonante dos princípios.

3.3. CONFRONTAMENTO DE PREMISSAS

Após a análise da teoria geral da norma, transposto o universo da regra matriz enquanto estrutura lógica e a sua adaptação no caso do ICMS sobre venda de mercadorias, regra matriz de cumprimento de dever instrumental e norma punitiva, bem como o reconhecimento dos sistemas interpretativos e da vital importância dos princípios, chega o momento de se confrontar todas as premissas até então adotadas.

A questão proposta é saber se o descumprimento da norma que obriga o recolhimento de ICMS próprio, apesar do cumprimento do dever instrumental de declarar, faz com que surja a conduta prevista no antecedente da norma extraída do art. 2, II, da Lei 8.137/90 e a correspondente consequência na esfera penal. Para tanto, se utilizará o seguinte caso concreto, que representa boa parte da jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

O art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 não é inconstitucional, porquanto não autoriza a prisão civil por dívida, vedada pela Constituição Federal, ressalvadas as exceções. O legislador quis **criminalizar a conduta daquele que não recolhe tributos devidos ao Estado, apropriando-se, indevidamente, dos respectivos valores**, cominando pena privativa de liberdade, não sendo, por isso, meio de forçar o pagamento de débito fiscal. A respeito, sublinha Pedro Roberto Decomain, Promotor de Justiça neste Estado, verbis:

Poderia surgir discussão quanto à constitucionalidade desse inciso, diante da proibição da prisão civil por dívidas, inserida no art. 5º, LXVII, da Constituição da República.

Ocorre que, aqui, não se está a punir, no inciso da lei de que se cuida, pura e simplesmente a inadimplência tributária, mas sim a prática de não ser recolhido ao verdadeiro destinatário o valor que o contribuinte cobrou, precisamente para esse fim, de um terceiro.

A situação focada no inciso guarda semelhança com a do cobrador que recebe valores de devedores de sua empregadora e, em lugar de repassá-los a ela, os despense em benefício próprio.

Comete crime de apropriação indébita e jamais se discutiu que a hipótese de sua condenação por tal prática delituosa pudesse ser obstaculizada pelo inciso constitucional referido, que aliás já constava de Constituições brasileiras anteriores à de 1988.

Além disso, como já se salientou antes, aqui não se trata de prisão civil, mas sim de prisão de natureza punitiva, pela prática de um crime.

O que a regra da Lei Maior proíbe é que se ameace com prisão o devedor civil, com o objetivo puro e simples de compeli-lo a pagar o que deve.

Não foi, porém, o que fez o inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90. Este em verdade considerou crime não repassar ao fisco aquilo que se cobrou de terceiro exatamente com o objetivo de destinar-se ao pagamento de um tributo. [...]

Desta sorte, o inciso em referência não padece de inconstitucionalidade, podendo ser aplicado a todo e qualquer tributo cujo ônus haja sido previamente repassado a terceiro, mas que não tenha sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ou responsável, que já havia recebido ou descontado de terceiro o seu valor (Crimes contra a ordem tributária, 5. ed. rev., atual. e ampl., Belo Horizonte, Fórum, 2010, pp. 381/382).

Em razão de haver analisado, acurada e amplamente, a questão, transcreve-se excerto do bem lançado parecer do Dr. Procurador de Justiça, que refere, inclusive, precedente da Suprema Corte, verbis:

O inc. II do art. 2º da Lei n. 8.137/90 descreve a evasão tributária não fraudulenta, que ocorre quando o contribuinte deixa de repassar aos cofres públicos tributo por ele arrecadado e cujo ônus financeiro é suportado por terceiro, retendo-o indevidamente.

Cuida-se da situação vulgarmente chamada de "apropriação indébita tributária", não obstante o pouco rigor técnico da expressão.[...]

Logo, o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, é mero intermediário entre o Estado e o real pagador do tributo, competindo-lhe somente o repasse do imposto suportado por terceiro.

Logicamente, devem ser feitas as deduções, as compensações e os cálculos necessários à obtenção do montante que deve ser repassado ao Erário. Contudo, é inegável que, consumando-se o fato gerador e sendo o encargo tributário transferido à terceiro pelo contribuinte, tem de haver repasse, necessariamente, ao Erário.

Eventual falta de liquidez do valor a ser repassado ao Fisco não implica a atipicidade da conduta descrita no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, conforme entendeu o ilustre Magistrado a quo.

A configuração do ilícito penal independe do valor lançado pelo contribuinte na GIA ser correto ou não, pois basta a vontade livre e consciente de não repassar ao Fisco Estadual os valores arrecadados de terceiros, visto que a liquidez do montante devido, incluindo deduções, débitos e créditos, não é discussão afeta ao tipo penal descrito no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, mas, sim, o não repasse do tributo e da contribuição social arrecadados.

Assim, equivocada a fundamentação lançada na sentença ao afirmar que "o valor a ser recolhido não é repassado ao preço final da mercadoria, mas sim apurado pelo contribuinte no final do mês, após as necessárias operações de crédito e débito". [...].

Portanto, não há como se entender que "dever para alguém, mesmo que para o fisco, não é crime, não é ilícito penal", pois o delito em questão não trata de mera inadimplência tributária, mas da ausência de repasse do tributo suportado por terceiro, uma vez que o contribuinte recebeu o imposto de outrem e o reteve indevidamente em benefício próprio. [...]

O Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou acerca da constitucionalidade da norma:

É certo que o ordenamento constitucional brasileiro, em preceito destinado especificamente ao legislador comum, proíbe a instituição de prisão civil por dívida, ressalvadas as hipóteses de infidelidade depositária e de inadimplemento de obrigação alimentar (CF, art. 5º, LXVII).

Observo, no entanto, que a prisão de que trata o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua impositividade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso.

A norma legal em questão encerra, na realidade, uma típica hipótese de prisão penal, cujos elementos essenciais permitem distingui-la, especialmente em função de sua finalidade e de sua natureza mesma, do instituto da prisão civil, circunstância esta que, ao menos em caráter delibatório, parece tornar impertinente a alegação de que o Estado, ao editar o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 (que define pena criminal em decorrência da prática de delito contra a ordem tributária), teria transgredido, segundo sustentam os impetrantes, a cláusula vedatória inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política, que proíbe - ressalvadas as hipóteses previstas no preceito constitucional em referência - a prisão civil por dívida. [...]

Assim sendo, tendo presente a relevante circunstância de que a norma legal, cuja constitucionalidade está sendo questionada incidenter tantum, definiu hipótese de sanção penal (penal criminal), por delito contra a ordem tributária, e considerando que o art. 2º, II, da lei n. 8.137/90, por isso mesmo, nenhuma prescrição veicula sobre o instituto da prisão civil por dívida, indefiro o pedido de medida liminar (Liminar em HC n. 77.631/SC, Rel. Min. José Celso de Mello Filho - j. 3.8.1998) (fls. 68/72).

Nesse sentido, decidi, recentemente, esta Corte, o RCR n. 2010.063018-9, de Joinville, de que foi relator o Des. Irineu João da Silva, o RCR n. 2010.057474-0, de Joinville, relatado pelo Des. Moacyr de Moraes Lima Filho, e, ainda, o RCR n. 2010.047174-3, de Joinville, que teve como relator o Des. Rui Fortes.

É imprescindível, por conseguinte, que se permita ao Dr. Promotor de Justiça provar a imputação a que alude a exordial, e ao acusado demonstrar que não ocorreu, sublinhando Pedro Roberto Decomain, relativamente à última hipótese, o que segue, verbis:

Mas, de todo modo, há que reconhecer-se ao acusado da prática de crime previsto pelo inciso II do art. 2º da lei, a possibilidade de provar que, no caso concreto, contrariamente à natureza do imposto, no qual a transferência do respectivo ônus é a regra, tal transferência em verdade não aconteceu. Isso é simples decorrência do princípio constitucional da ampla defesa (ob. cit., p. 371).

Diante disso, como a norma mencionada não é inconstitucional e a denúncia esteja formalmente perfeita, impõe-se o seu recebimento, a fim de que o feito prossiga até seus ulteriores termos.

Por derradeiro, registre-se que os documentos acostados às contrarrazões, informando sobre o parcelamento do débito, devem ser analisados pelo Dr. Juiz a quo, afigurando-se inoportuna, no raiar da ação penal, a deliberação acerca da suspensão da pretensão punitiva do Estado de que trata o art. 9º da Lei n. 10.684/03 (Recurso Criminal n. 2010.035327-0, de Joinville. Relator: Des. Sérgio Paladino) (grifamos).

Primeiramente, precisamos verificar que a circulação de mercadorias faz nascer para o contribuinte o chamado ICMS próprio, cujo sujeito passivo é o próprio contribuinte que realizou a operação, e não o destinatário. Na regra matriz de incidência tributária, conforme já analisamos anteriormente, verifica-se a existência de apenas um sujeito passivo, ainda que se admita a repercussão econômica.

Desta feita, não há como sustentar que o sujeito passivo seja o adquirente, sob pena de simplesmente não haver uma sujeição passiva inicial. Em outros termos, se a sujeição

passiva é sempre daquele que sofre o ônus econômico, como justificar a incidência do começo da cadeia? Veja-se que a situação é absolutamente diversa daquela que ocorre, por exemplo, com a aquisição de produtor rural, visto que este sofre o ônus financeiro e é o contribuinte, cabendo ao adquirente a responsabilidade por reter e recolher um tributo que não lhe é próprio.

Outro caso diverso é a debatida substituição tributária progressiva, na qual há um recolhimento antecipado com base em futuras transações que possuem a sua margem de valor agregada previamente determinada pelo Governo. Neste caso, a pessoa que realiza a circulação deverá recolher o tributo que lhe cabe (próprio) e mais o de substituição tributária, cujo contribuinte é o adquirente.

Observe-se que não há, no caso do ICMS próprio, a figura do tributo cobrado ou descontado, pois não há sentido algum em cobrar algo de um terceiro para pagar uma dívida que é própria. A obrigação é do alienante, não há o que cobrar de alguém que simplesmente não é sujeito passivo da relação.

Nesse ponto, é de extrema valia a contribuição dada por Alécio Adão Lovatto (2008, p. 128), que assim dispõe:

A omissão do recolhimento significa que o agente, tendo cobrado ou descontado o tributo, ficou com aquilo que não lhe pertencia. Não se exige o *animus REM sibi habendi*, mas a omissão no recolhimento do tributo cobrado ou descontado, ou seja, exige-se que o agente fique com o tributo *cobrado o descontado*.

Veja-se que a reprovabilidade não está centrada no não-pagamento, como se este fosse o aspecto fundamental a ser preservado, Centra-se, sim, nas elementares cobrado e descontado. [...] Deve haver, para tipificar-se o fato, que o contribuinte tenha o dever legal de cobrar ou descontar quando a obrigação tributária seria daquele de quem se cobra ou se desconta. [...] No caso do ICMS, o contribuinte de fato não deve o ICMS. A obrigação é do contribuinte de direito, com exceção, como se disse, da substituição tributária.

Veja-se que a norma incriminadora, por ser derivada da regra matriz de incidência tributária, exige que todos os critérios da norma dispositiva sejam conformes, não havendo como incidir um crime quando, na regra primitiva de incidência, não se está tratando da mesma hipótese.

Em outros termos, para que haja a incidência da hipótese contida na norma extraída do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, é imprescindível que o tributo que se deixa de recolher seja efetivamente cobrado ou descontado, o que, definitivamente não é o caso do ICMS próprio.

Assim, por não haver coerência entre a norma dispositiva e a norma derivada, não há como compreender, no caso em análise, a existência de norma penal incriminadora do não recolhimento de ICMS próprio.

Além disso, não se poderia deixar de prestigiar os princípios que, como já foi dito, são grandes vetores interpretativos do nosso sistema.

Veja-se que, uma vez não havendo a correta adequação entre o descumprimento dos elementares do consequente da regra matriz de incidência tributária e o antecedente da norma derivada punitiva, não há crime, por absoluta atipicidade. Interpretação contrária a essa infringiria radicalmente o princípio da legalidade.

Além disso, ao se permitir que a mera repercussão econômica faça nascer uma nova ordem na sujeição passiva, estar-se-ia quase que criminalizando o inadimplemento, que de forma alguma se confunde com apropriação indébita. A cobrança ou o desconto possuem como base a retenção de valores alheios, ao passo que o mero não pagamento representa uma dificuldade financeira. Sendo assim, não se pode, de forma alguma, confundir os institutos; afinal, no caso do ICMS próprio, não há recolhimento a título de responsabilidade, mas sim na qualidade de contribuinte.

Por fim, não se poderia deixar de mencionar as hipóteses em que o contribuinte, apesar de não realizar o pagamento do tributo, cumpre com os deveres instrumentais, demonstrando ao Estado toda a apuração do seu tributo. Seria isonômico colocar esse contribuinte ao lado daquele que se apropria indevidamente de algo que não é seu? Seria equiparável a conduta de quem não paga as suas dívidas com aqueles que simplesmente cobram o tributo alheio e não fazem o devido repasse?

Observe-se que, no julgado acima, há transcrição de um trecho doutrinário bastante interessante que menciona a conduta de uma pessoa que recebe valores de devedores da sua empregadora e os retém consigo. Veja-se que esse exemplo exclui categoricamente a tipicidade do não pagamento de ICMS próprio, visto que, nesse caso, em analogia ao exemplo dado, o devedor seria a própria pessoa, e não um terceiro.

Por certo que os tributos, como receita derivada do Estado, devem ser tratados com máxima seriedade. Todavia, ao se permitirem punições penais sem base normativa, estar-se-á ferindo de morte todo o ordenamento pátrio.

CONCLUSÃO

Após a verificação dos elementos das normas jurídicas, sobretudo daquelas que se referem à regra matriz de incidência tributária e regra punitiva, observa-se haver uma nítida relação entre elas, de forma que a segunda é necessariamente derivada da primeira. Diante disso, para que se guarde a coerência sistêmica, é imprescindível que a relação descrita do consequente da norma dispositiva possua todos os critérios previstos no antecedente da derivada, sob pena de se incorrer em completa inconsistência.

Por se tratar de um tipo penal, haverá atipicidade quando não se concretizarem todos os elementos do crime. Sendo assim, na análise da norma extraída do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, percebe-se que o tributo não recolhido deve necessariamente ter sido cobrado ou descontado.

A partir disso, é possível concluir que o inadimplemento de ICMS próprio não se enquadra no presente tipo, vez que a sua hipótese de incidência não contempla a figura de responsável, mas de efetivo contribuinte. Sendo assim, por não haver cobrança e indevida apropriação de algo de terceiro, não há o elemento essencial descrito na hipótese da norma punitiva.

Por fim, dentro de um sistema interpretativo e utilizando-se os vetores principiológicos, deve-se afastar qualquer conduta que busque equiparar o mero inadimplemento à prática criminosa, sob pena de se estar invadindo o minimalismo penal e utilizando pressões indevidas para forçar o pagamento de tributos.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 09 mar. 2011.

BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 mar. 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

DABUL, Alessandra. **Da Prova do Processo Administrativo Tributário**. Curitiba: Juruá, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico: explicitação das normas da ABNT**. 15 ed. Porto Alegre: s.n., 2010.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2007.

SANTA CATARINA. Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.alesc.sc.gov.br/portal/index.php>>. Acesso em: 28 fev. 2011.

SANTA CATARINA. Decreto 2870, de 27 de agosto de 2001. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Decretos/2001/Dec_01_2870.htm>. Acesso em: 28 fev. 2011.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Recurso em Sentido Estrito. 2010.035327-0. Ministério Público do Estado de Santa Catarina e Lidia Ester Constante Dutra. Relator: Desembargador Sérgio Paladino. Joinville, 14 de março de 2011. Disponível em: <www.tjsc.jus.br>. Acesso em: 15 mar. 2011.