



## Opinião: Criminalização do não pagamento do ICMS declarado

A chamada do título é uma provocação apoiada em uma frase, atribuída a Otto Von Bismarck, sobre uma possível perda de tranquilidade dos cidadãos a partir do momento em que descobrissem como são feitas as leis e as salsichas. Por nossa conta, a ela acrescentamos as interpretações das leis e as decisões, para causar a mesma intranquilidade e perplexidade.



A lembrança é oportuna diante das recentes decisões do STF

e do STJ criminalizando a conduta de não pagar ICMS declarado que, no nosso sentir, apresenta elementos de alta indignação e passíveis de procedentes questionamentos jurídicos.

De um modo geral, uma fábrica de salsichas, mas não só ela, como também qualquer estabelecimento fabril, depende da qualidade da matéria-prima para conseguir colocar um bom produto no mercado. Esta constatação serve também para o sistema jurídico que, igualmente, depende de um material adequado para gerar resultados apropriados. Apressamo-nos em esclarecer que a matéria-prima, nesse contexto, são as leis, as interpretações delas advindas e as decisões a serem tiradas com base nelas, sendo o produto resultante as consequências que estas leis, interpretações e, principalmente, as decisões, geram no mundo físico.

Exatamente por isso Carlos Maximiliano (2000, pag. 166), sempre referência quando o assunto é interpretação do Direito, já alertava que "*deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá a ter conclusões inconsistentes ou impossíveis*".

No caso, são duas as questões básicas que nos propomos a analisar: 1) a interpretação patrocinada pelo STJ e STF; e 2) as possíveis consequências dessas interpretações para o Direito Tributário, especificamente, para o relacionamento entre os Estados e os contribuintes.



Para se falar de interpretação do Direito, é fundamental compreender a diferença entre lei e norma jurídica, pois somente a partir dela é que se cria a compreensão do papel, limites e consequências da ação do intérprete. O uso da expressão "norma jurídica" para se referir a tudo indistintamente gera inevitáveis ambiguidades, que culminam em circularidade do discurso interpretativo ao ponto de não se saber quando se está referindo a uma entidade ou à outra, problema que nem mesmo os usos tão consagrados de "sentido amplo" e "sentido estrito" conseguem superar.

Direito é processo de comunicação e, como tal, versado em linguagem, constituindo um conjunto de mensagens. Como processo de comunicação, nele se encontram a fonte da mensagem e o receptor da mensagem, que possuem em comum o conhecimento do código em que se acha versada a mensagem — a língua pátria, articulada em palavras. Fonte e receptor acham-se assim numa sintonia linguística, mas também numa sintonia mental permissiva de que os pensamentos, impressões e sensações do mundo sejam retransmitidos de um ao outro do mesmo modo e com a pretensão do mesmo significado.

Ai começam os problemas, porque a palavra, como ensina Carlos Maximiliano, "*é um mau veículo do pensamento*" (2000, pag. 36) e, por isso, que se depara com os inevitáveis desencontros no processo de decodificação da mensagem legislada, reveladores de dúvidas sobre o exato conteúdo e significado da lei. O papel do intérprete ganha relevância já neste momento, pois, é sua função desvelar este conteúdo e significado.

Então, temos um texto escrito, que não passa de um amontado de letrinhas, mediante o qual o ente inanimado e abstrato conhecido por "legislador" revela o seu pensamento a respeito de assuntos relevantes e valorados pela sociedade. E temos o significado deste amontado de letrinhas, a ser construído pelo intérprete da lei. Logo se vê, portanto, que se espera deste intérprete amplo conhecimento da língua pátria e do sistema normativo em que se acha inserido o texto legislado, além, é claro, de um amplo horizonte de cultura geral, porque há, na construção das normas jurídicas, um incessante processo de codificação e de decodificação das mensagens.

Nesse ponto, julgamos necessário um esclarecimento paralelo, relacionado a este pacote de competências e habilidades, exigíveis apenas do decodificador da mensagem que é o intérprete aplicador do Direito, mas não do codificador, o ente denominado legislador, pois os sistemas democráticos serão tanto mais democráticos na medida em que recepcionem representantes de todas as parcelas da população, independentemente do seu grau de cultura e erudição, além do que, deles há de se exigir uma linguagem o mais natural possível de modo a se fazer compreender pelos cidadãos destinatários. Disso resultam, inevitavelmente, as atecnias, erros, impropriedades, ambiguidades e todo tipo de defeito que se costuma identificar nos enunciados legais (CARVALHO, 2005, pag. 4/5). Frise-se, como ressalta Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 5), que o termo "legislador" não serve para identificar apenas o Poder Legislativo, mas também o Poder Judiciário quando emite sentenças e acórdãos, e também o Poder Executivo quando emite atos administrativos.

Não fica difícil, ante esse quadro, compreender a importância do papel do intérprete, já que a este é outorgada a competência para proceder à arrumação destes textos legais. Temos, assim, os textos legais *in natura*, que são as leis, e depois as normas jurídicas, que são os resultados do trabalho do intérprete.



Urge que se esclareça, nesse ponto, que, ao contrário das teorias mais tradicionais que vislumbravam no texto legal único significado a ser exaustivamente procurado pelo intérprete, a nossa visão é baseada, entre outros sistemas de referência, no construtivismo lógico-semântico, admitindo possibilidades de vários significados para o mesmo enunciado e que, por consequência, ao intérprete, não está reservado o papel de mero "procurador" desse significado, mas, sim, o de construir um significado, o seu significado, a sua norma jurídica.

Esta ampla liberdade e poder conferidos ao intérprete permitem que por vezes se extrapolem os limites das construções normativas. Se o horizonte de cultura, principalmente cultura jurídica de cada intérprete, tem o céu como limite, este intérprete, no entanto, não se pode permitir construções de significados não passíveis de recepção pelo ordenamento jurídico tomado na sua amplitude dos seus elementos, que, em outras palavras, significa a interpretação sistemática dos textos jurídicos.

Extrapolam-se as possibilidades interpretativas quando se esquece que toda interpretação só deve ocorrer depois de posto o texto pelo legislador, e que este texto é sempre o ponto de partida. Apesar de se admitir que o intérprete é também construtor de norma jurídica, a primazia de inovação do ordenamento mediante a inserção de novas regulações pertence sempre ao Poder Legislativo. São duas entidades que se completam, mas só a norma produzida pelo intérprete é que é dependente do texto legislado de anterior existência.

Dentre os processos de interpretação tradicionalmente ensinados nas escolas de Direito o único que é válido juridicamente é a interpretação sistemática, o que não tem impedido o uso dos demais, que devem aparecer apenas como fonte de informação do intérprete, mas sem nenhuma interferência positiva na construção da norma. Também se costuma trazer à baila as chamadas vontades da lei e do legislador [\[1\]](#). Mais errôneo do que admitir que o texto normativo — entidade inanimada — tenha uma vontade própria, é admitir a prevalência da vontade do legislador como determinante dum significado próprio e específico para este mesmo texto.

Não sem razão, alertara Carlos Maximiliano sobre a vida própria da lei adquirida já a partir da sua promulgação. Dizia ele "vida própria" e "autonomia relativa" (2000, pag. 30). Vida própria porque se desvencilha do legislador e autonomia relativa porque vige sob as diretrizes dum dado ordenamento. A lei, afirmava o autor, contrapõe-se ao legislador "*como um produto novo*" que "*dilata e até substitui o conteúdo respectivo sem tocar nas palavras*", mostrando-se "*na prática, mais previdente que o seu autor*". No arremate dessa preciosa lição está o segredo para sua exata compreensão, na conclusão de que "*logo, ao intérprete incumbe apenas determinar o sentido objetivo do texto, a vis ac potestas legis: deve ele olhar menos para o passado do que para o presente, adaptar a norma à finalidade humana, sem inquirir da vontade inspiradora da elaboração primitiva*".

De início, é preciso posicionar a discussão a respeito da criminalização do não pagamento do ICMS declarado em seu ramo do saber científico.



A primeira e absoluta restrição a qualquer processo de interpretação de texto legal no campo penal, reside na existência de garantia constitucional, que configura cláusula pétrea prescrita no artigo 5º, inciso XXXIX ("*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*"), conhecida como princípio da reserva legal.

Quer isto dizer que as regras de interpretação encontram uma barreira intransponível nesta área específica do Direito que direciona, de antemão, o rumo do raciocínio argumentativo para longe da ampliação da incidência do Direito Penal, que deve ser tido como *ultima ratio* da atuação estatal.

A necessidade de integração, conformação e adequação de textos legislativos falhos na área penal pode e deve ser enfrentada em cada caso concreto, desde que seja feita no intuito de beneficiar o réu, para restringir o sentido e o alcance do braço punitivo estatal, sob pena de punir-se fora da legalidade estrita, colocando-se em risco toda a coerência do sistema criminal e ferindo os direitos fundamentais dos mais caros, como é a liberdade e a capacidade de autodeterminação.

Ainda que assim não fosse e permitisse o Direito Penal tal interpretação extensiva, as decisões do STJ e do STF acham-se baseadas em interpretações de várias questões especificamente pontuadas, todas elas muito importantes e merecedoras de análises sob outras perspectivas já que algumas contrariam entendimentos já sedimentados nas dogmáticas do Direito Penal e do Direito Tributário. No caso presente, interessou-nos uma abordagem a respeito da interpretação propriamente dita porque os enfoques adotados pelos dois tribunais superiores podem ter como consequências mudanças sensíveis nestas dogmáticas, algumas possivelmente nem imaginadas, mas de reflexos altamente nocivos para a arrecadação e para o relacionamento entre os Estados e os contribuintes, muitos deles possivelmente sequer imaginados.

Na decisão do STJ sobressai a referência ao projeto da Lei 8.137/90 (projeto nº 4.788/1990), com o que o relator, o ministro Rogério Schietti Cruz deu contornos de validade para a vontade da lei. Da leitura atenta do trecho conclui-se que, em verdade, ele se refere à vontade do projeto de lei, ao qual ele atribui maior tecnicidade se comparado com a redação atual. Vejamos os trechos:

*"A atual redação do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões 'descontado' ou 'cobrado'.*

(...)

*Historicamente, observa-se que, como visto até aqui, que a mens legis prevista no inciso V do artigo 3º do Projeto de Lei n. 4.788/1990 era direcionada justamente para as hipóteses como a exemplificada".*

Vê-se, assim, que a influência exercida pelo texto do projeto foi além do direcionamento da interpretação, pois se evidencia a ideia mesmo de correção da atual redação pela via da interpretação, como também que os significados dados aos termos "cobrado" e "descontado", adotados pela decisão, foram buscados na redação do inciso V do artigo 3º do projeto de lei, que o ministro considera como de redação mais correta do que a atual.



*"V — deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado".*

O que se tem, na verdade, é nada mais do que uma redação pouco mais extensa, mas de procedência duvidosa para a significação pretendida pela decisão, pois a significação não deve ser buscada na redação, mas sim na situação que ela tenciona retratar.

Com a providência, evidencia-se uma contrariedade àquele mandamento determinante de que o ponto de partida para a interpretação é o enunciado prescritivo posto pela autoridade competente, porque, no caso, este enunciado foi preterido e outro, simples sugestão de texto, é que foi a base para a interpretação efetivada.

Em relação à decisão do STF, sobressai a razão de decidir apresentada pelo ministro Luiz Edson Fachin, ao deixar claro que decidiria de um modo diferente do que era o seu pensamento em razão da necessidade de coerência e integridade das decisões do Tribunal, já que no Acórdão nº 574.706 (ICMS fora da base de cálculo do PIS/Cofins) havia adotado posição diversa da que agora defenderia.

Houve, assim, uma opção do ministro em ser incoerente consigo mesmo em favor de uma suposta coerência do tribunal, quando assim se manifestou:

*"Pois bem. De saída, cabe salientar que comungo de premissas que integram a argumentação defensiva.*

*Com efeito, o simples inadimplemento fiscal não denotaria desvalor suficiente a ponto de legitimar sanção penal. Além disso, prisão por dívida é um tema que não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional".*

É o caso de analisar qual pode ser a influência dessa expressa manifestação de contrariedade à criminalização do inadimplemento sobre a decisão proferida. Ainda que se saiba, como ensina Cândido Rangel Dinamarco (2013, pg. 16), que *"toda a imperatividade da sentença está no decisório e não na motivação"*, não se deve esquecer a lição do mesmo autor quando ensina que:

*"Quando o juiz se declara convencido de que certo fato ocorreu ou deixou de ocorrer, ou quando opta por uma interpretação de dado texto legal, repudiando outra, ou ainda quando afirma ou nega que os fatos relevantes para o julgamento sejam regidos pela norma jurídica invocada etc., ele nada mais faz do que plantar os pilares lógicos sobre os quais assentará em seguida os preceitos concretos a serem formulados no decisório (2013, pag. 16)".*

E, para tratar de coerência textual, socorremo-nos nas lições de Ingedore Villaça Koch e Luiz Carlos Travaglia (2015, pag. 21) que a consideram *"como um princípio de interpretabilidade, ligada à inteligibilidade do texto numa situação de comunicação e à capacidade que o receptor tem para calcular o sentido deste texto"*. Claro, eles estão tratando da coerência dentro de um texto, o que não muda o direcionamento da lição porque também a sentença e o acórdão são textos.



Analisando a frase "a galinha estava grávida", os autores esclarecem que seria ela incoerente por contrariar o conhecimento geral. Vejam, então, que a coerência defendida pelo ministro Fachin não permite negar um fato do conhecimento geral relacionado à tributação, isto é, o de que todas as empresas transferem a carga tributária para os seus custos, não importando se o tributo está ou não diretamente relacionada à atividade empresarial. Assim, a coerência exigida levaria às últimas consequências o teor da decisão do STF, para criminalizar também como apropriação indébita tributária toda falta de pagamento de tributo repercutido para o consumidor, inclusive o imposto de renda da empresa ou dos empresários, o IPTU do imóvel e o IPVA dos veículos. Nessa toada, será também conduta tipificada como crime de apropriação indébita deixar o inquilino de pagar o IPTU do imóvel alugado, já que este valor é de ser considerado componente do aluguel, só que deixado em suas mãos, pelo locador proprietário, com o compromisso de que ele inquilino pague o tributo.

Complementando a análise daquela frase acima referida, os seus autores esclarecem que a incoerência ali só é manifesta *"se o mundo representado pelo texto for o mundo 'real' e não, por exemplo, um mundo fantástico, de fantasia"* (2015, pag. 10). E, para concluir a lição, o fechamento ensinando que:

*"Isso evidencia que o juízo de incoerência não depende apenas do modo como se combinam elementos linguísticos no texto, mas também de conhecimentos prévios sobre o mundo e do tipo de mundo em que o texto se insere, bem como do tipo de texto"*.

As leis, como enunciados prescritivos de conduta, são as unidades componentes do Direito e, que, como visto, materializam-se em linguagem escrita. Em razão disso, a análise do Direito comporta a aplicação da semiótica. Sem adentrar em detalhes que fugiriam do escopo deste trabalho, esta análise semiótica leva em conta os relacionamentos das leis entre elas mesmas, ao que se denomina de plano sintático. Já o plano semântico analisa o relacionamento da lei com o seu significado, feita a partir do relacionamento que a lei estabelece ou pretende estabelecer com a realidade na qual está inserida. E depois o plano pragmático, no qual se analisa as relações destas leis com os seus usuários, que são os intérpretes aplicadores e os seus destinatários, isto é, aqueles que têm suas condutas por ela reguladas.

Sem elencar a maior ou menor importância de cada um desses planos, tarefa absolutamente inútil e improcedente, queremos ressaltar aqui o plano pragmático, pois é nele que se terão as atitudes dos utentes para de se portarem de acordo com os comandos.

A partir das decisões do STJ e do STF estas atitudes podem ser exatamente o contrário daquelas tencionadas pela lei tributária, pois passará a ser absolutamente desinteressante a apresentação das declarações de imposto, já que estas, nos casos de inadimplemento, facilitam por demais os trabalhos de acusação da prática do crime. Melhor será, então, que se omita a declaração e que se devolva para o Estado-administração o dever de apurar e de lançar a dívida tributária.



Assim será porque os casos de impostos declarados configuram confissão de dívida, impossibilitando ao contribuinte valer-se da discussão no âmbito administrativo e judicial. Mas, por outro lado, a não-declaração, além de não configurar confissão de dívida, permitirá ao contribuinte a ampla discussão no processo administrativo e judicial, permitindo ao contribuinte ganhar tempo até que se refaçam as suas finanças e o deixe em condições de solver a dívida tributária. Tudo isso sem nenhum risco de sofrer processo de persecução penal. Uma consequência absolutamente reprovável e configuradora de hipótese jamais colocada como objetivo do Direito.

Enfim, ficarão assim configurado o absurdo da ordem jurídica, a inconveniência e as conclusões inconsistentes e impossíveis a que se referiu Carlos Maximiliano, tudo como resultado da nova interpretação. Também porque, conforme a fala de Charles P. Curtis, citado por Clarice Von Oertzen de Araujo (2005, pag. 87): "*O caso perante o tribunal não é sobre se ele deu às palavras o significado exato e sim sobre se as palavras autorizavam ou não o significado que ele lhes dera*".

### Referências bibliográficas

ARAUJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Capítulos da Sentença*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: teoria do garantismo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

KOCH, Ingedore Grunfeld Villaça. TRAVAGLIA, Luiz Carlos. *A Coerência Textual*. 18ª ed. 4ª reimpressão. São Paulo: Contexto. 2015.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

[1] No Tesouro do STF o termo *mens legis* aparece com o significado de "o espírito, a finalidade da lei", enquanto que *mens legislatoris* aparece com o significado de "intenção ou pensamento do legislador ao elaborar a norma".

### Date Created

22/07/2020