


ASPECTOS PENAIS DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Paulo Adyr Dias do Amaral¹

Resumo: O eventual dano ao Erário que justifica o lançamento dos tributos em dívida ativa e, conseqüentemente, ampara a instauração dos procedimentos investigatórios de natureza criminal se devem à chamada Guerra Fiscal, uma vez que determinado ente federado, ao aditar uma lei tributária “prejudicial” aos cofres públicos de outro Ente sem a autorização do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), faz com que os créditos adquiridos em tal operação pelo contribuinte sejam unilateralmente glosados pelos Estados de destino, em flagrante ofensa aos princípios da não-cumulatividade e da proteção da confiança. Assim sendo, não existe ilícito penal de natureza tributária no comportamento dos contribuintes que, durante o período de aproveitamento dos créditos de ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) provenientes quando da vigência de normas tributárias posteriormente declaradas inconstitucionais, supostamente recolheram tributo a menor com base em tais normas.

 m texto anterior de nossa autoria, intitulado *Guerra Fiscal: Entrave ao Desenvolvimento*, deixamos entrever, logo no título, nossa preocupação: muitos Estados-membros e o Distrito Federal, para atraírem investimentos industriais e comerciais aos seus territórios, concedem, unilateralmente (sem convênio),

¹ Professor Adjunto (Direito Financeiro e Finanças Públicas) da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

benefícios e incentivos de ICMS de toda ordem.

E que fazem as unidades federadas que se sentem prejudicadas? Fazem justiça pelas próprias mãos (algo como o *exercício arbitrário das próprias razões* – do Direito Penal): glosam, pura e simplesmente, os créditos concedidos, unilateralmente, por outros Estados.

Essa tática de “justiça privada” (embora praticada pelo Estado) é amplamente utilizada, em razão de sua *praticidade*. Se o incentivo concedido no Estado de origem não está amparado por convênio, o Estado de destino, arvorando-se em justicheiro, heroicamente o glosa, corrigindo, assim, a ilegalidade e a injustiça praticadas pelas forças do mal. Um Estado da Federação concede incentivo e outro, da mesma hierarquia (já que ambos são, igualmente, entes da mesma Federação), o elimina. O método é simples, prático, direto e implacável. Parece-nos, entretanto, violar a Constituição.

É certo que o art. 8º da Lei Complementar nº 24/1975 prevê, como consequência da inobservância de seus dispositivos, a nulidade do ato, bem como a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria². Com apoio nesse preceito, o Estado de destino glosa o crédito e cobra a diferença de ICMS do contribuinte do Estado de destino.

Dessa forma, o art. 8º da Lei Complementar nº 24/1975 assume caráter de sanção. Aliás, o próprio parágrafo único reconhece essa natureza, estabelecendo que outras sanções lhe podem ser acrescentadas.

² Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único – Às sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

O fundamento para tal glosa seria justamente a suposta ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição – pela inexistência de convênio. Ou seja: trata-se de controle de constitucionalidade da lei. A competência é do Poder Judiciário: único Poder da República, aliás, que detém prerrogativa para excluir, de nossa ordem jurídica, pelo vício da inconstitucionalidade, lei ou ato normativo do Poder Público.

Quanto ao contribuinte, sustentamos naquela oportunidade, há que ser respeitada sua boa-fé. Ao acreditar na validade da norma jurídica editada pelo Estado de origem, não demonstra senão obediência à ordem jurídica constituída – que se pauta na presunção (infirmada somente por decisão judicial) de constitucionalidade da lei. A automática glosa de créditos, em casos tais, configura *presunção de má-fé* – figura repudiada pelo Direito.

Nessa ordem de ideias, impor ao contribuinte do Estado de destino o ônus de suportar os efeitos deletérios da Guerra Fiscal, promove verdadeira distorção, fazendo com que o Poder Executivo usurpe função do Judiciário, levando, ele próprio, a efeito, o controle de constitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais em matéria de ICMS.

Não se pode admitir que o Estado de destino transforme seu contribuinte em sua *longa manus*, obrigando-o a levar a efeito o controle da constitucionalidade dos incentivos e benefícios fiscais concedidos por outra unidade da Federação.

Evidentemente, quando o Supremo Tribunal declara inconstitucionais esses incentivos, o direito de crédito desaparece, restando patenteada a agressão ao Texto Constitucional. Mas o passado tem que ser esquecido, mesmo para o contribuinte do Estado de origem – até porque este se vale da presunção de legitimidade dos atos normativos. Como pode ele ser apenas com uma cobrança tardia do imposto se, ao depois, o STF declara essa vantagem inconstitucional?

Além da elevada carga tributária, do custo trabalhista,

do custo tecnológico e do custo burocrático, a Guerra Fiscal impõe ao contribuinte mais um encargo (de custo imprevisível e incalculável), também apontado naquele momento: o ônus judicial. Os Estados disputam entre si, o contribuinte suporta os efeitos econômicos daí decorrentes, mas o grande prejudicado é a sociedade – que sofre com os entraves ao desenvolvimento.

Tudo isso, porém, é apenas metade do problema.

É preocupante a frequência com que a Fazenda Pública, ao verificar o aproveitamento de créditos no contexto acima descrito, lavra a temida Representação Fiscal para Fins Penais – o que resulta em Ação Penal por Crime de Sonegação Fiscal. O problema é que, a partir daí, o processo tem se desenvolvido de forma massificada e automática. Dificilmente os autos encontram um Julgador que se disponha, de forma cuidadosa, a verificar se ocorreu (ou não) o dado central do delito: a tipicidade da conduta.

O Brasil viveu quase toda sua história sem conhecer a figura do crime tributário. As infrações tributárias situavam-se no âmbito administrativo. Não foram objeto de preocupação do jurista, nem mesmo na elaboração do vigente Código Penal.

Na verdade, o Código Penal já era maduro quando, em 1965 (ano recente – sob perspectiva histórica), aquela conduta que era mero ilícito fiscal foi elevada à categoria de ilícito penal³. A primeira lei que tratou da matéria previa punição consi-

³ LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965 (*Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências*).

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as,

derada branda pelos penalistas: seis meses a dois anos de detenção. Mas o diploma foi recebido como *avanço*, porquanto o Direito se ressentia da criminalização de tal comportamento.

Transcorridas duas décadas, adveio a Lei 8.137, de 27-12-1990, em vigor, que transformou a pena máxima prevista na lei anterior (4.729/1965) em pena mínima⁴. Assim, a punição

com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

⁴ Lei n.º 8.137, de 27 de Dezembro de 1990 (define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências)

CAPÍTULO I

Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Seção I

Dos crimes praticados por particulares

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.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou em-

passou a ser: dois a cinco anos de reclusão, e multa.

A grande mudança se deu nos contornos do tipo. E pode-se dizer que houve alteração na própria natureza do crime tributário. A Lei 4.729 limitava-se a apontar quatro condutas que, uma vez praticadas, já caracterizavam a infração penal. Isso significa que se tratava de delito formal, independentemente de resultado ou mesmo dano. Para alguns, era o delito de mera conduta. Ou seja: bastava a prática de uma daquelas condutas, sem nenhum objetivo específico – e já se caracterizava o tipo penal em sua integridade. A fraude era o núcleo do tipo.

Houve mudança. Hoje, com a Lei 8.137, ao menos no que tange ao seu art. 1º, é elemento do tipo o objetivo de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”. A fraude passa a ser meio para se alcançar um resultado específico (que é o de suprimir ou reduzir tributo). Não mais se trata de crime formal ou de mera conduta. O crime agora é material. É crime de dano ou resultado. É necessário que o agente tenha em mira o resultado que pretende alcançar, praticando alguma das fraudes enumeradas no art. 1º da Lei.

Assim, agora são duas as elementares do crime: a fraude (como instrumento) e o tributo devido (que será reduzido ou suprimido). É necessário que seja certa, pois, a exigibilidade do tributo. Não se pode pretender reduzir ou sonegar aquilo que

pregar 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.

não existe. O tributo (devido e exigível) passou a ser a materialidade delitiva.

No contexto em questão, só se pode dizer da existência de tributo devido após a conclusão do respectivo processo administrativo no qual seja verificada a adequação (ou não) do aproveitamento de créditos ocorrido no contexto da Guerra Fiscal.

E ainda que se esteja a cogitar do art. 2º da Lei, o simples aproveitamento de créditos, devidamente registrado na escrituração contábil, ainda que decorrente de incentivo fiscal unilateralmente concedido, não tipifica nenhuma das condutas ali descritas.

Ou seja: numa hipótese ou noutra, estamos fora do campo do Direito Penal. O ilícito se houver, situa-se estritamente na esfera tributária.

Trilhando esse entendimento, Misabel Derzi⁵ ensina sobre a rigidez da norma tributária penal que:

Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da "tipicidade", e no Direito Penal e no Direito Tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual. A especialidade conceitual normativa representa o enrijecimento da legalidade, sua intensificação em favor da segurança, como diria Soler, "segundo o que nos tem ensinado um século e meio de experiência jurídica, de doutrina e de política". Considerado por diversos penalistas como a própria legalidade em seu grau máximo de expressão e por tributaristas como a face material e absoluta do princípio, o princípio da especialidade conceitual afigura-se, convém repetir, como mais um reforço do ideal perseguido: o de segurança jurídica.

Verifica-se, pois, que a configuração de crime contra a ordem tributária depende do dolo do agente. Isso porque, o juízo positivo de tipicidade nos crimes contra a ordem tributá-

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 94.

ria pressupõe a existência de fraude, notadamente na comprovação do comportamento dos agentes que supostamente objetivam iludir, através do engodo ou por meio ardil, a receita dos cofres públicos.

No campo processual penal, existem basicamente duas espécies de questões prejudiciais discriminadas nos artigos 92 e 93 do Código de Processo Penal⁶; uma de cunho obrigatória e outra facultativa.

A questão prejudicial de natureza obrigatória, segundo as lições de Julio Fabbrini Mirabete⁷, se apresenta “quando a decisão sobre a existência da infração penal depender do reconhecimento do estado civil das pessoas”. Já a questão prejudicial facultativa, surgirá quando o magistrado perceber que o reconhecimento da existência da infração penal depende de decisão sobre qualquer outra querela que não diga respeito ao estado civil das pessoas, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la.

Temos que no primeiro caso está o juiz obrigado a suspender o processo-crime; no segundo, a lei lhe atribui facultatividade, desde que a questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite.

Claramente se vê, portanto, que a prejudicialidade, seja

⁶ Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

Parágrafo único. Se for o crime de ação pública, o Ministério Público, quando necessário, promoverá a ação civil ou prosseguirá na que tiver sido iniciada, com a citação dos interessados.

Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.”

⁷ MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código de Processo Penal Interpretado*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 179.

ela facultativa ou obrigatória, se refere à questão de direito material, e não processual. Tal fato demonstra, mais uma vez que, as contendas processadas sob o foco da Lei 8.137/90 envolvem raciocínio lógico e a aplicação interdisciplinar do Direito Tributário com o Direito Penal, motivo pelo qual muitas das vezes nos deparamos com situações onde há verdadeira sobreposição de uma matéria sobre a outra.

Verifica-se que o Estado não pode se utilizar da Ação Penal como meio de coação do contribuinte, porquanto resta exigível pela norma jurídica penal a supressão ou redução efetiva do tributo, mediante uma série de condutas que se encontram elencadas na legislação de regência. Além do mais, a adoção de tal procedimento ensejaria ao menos o trancamento do processo-crime com fundamento na ausência de justa causa (é o que acreditamos!).

Alertando sobre o erro na interpretação do procedimento ora discutido, nos ensina Hugo De Brito Machado⁸ que:

A condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo, enquanto a questão prejudicial diz respeito ao direito material. Questão prejudicial, no dizer preciso de Greco Filho, 'é uma infração penal, ou uma relação civil cuja existência ou inexistência condiciona a existência da infração penal que está sob julgamento do juiz'. Constitui grave equívoco, portanto, a invocação da Súmula 609 do STF para fundamentar decisão que diz inexistente a questão prejudicial tributária, vale dizer, a questão de saber se existe, ou não, tributo devido, relativamente ao qual se deu a ação dita criminosa. Ou para fundamentar decisão que afirma irrelevante, no Juízo penal, a decisão da autoridade da Administração Tributária que julga improcedente a ação fiscal, afirmando indevido o tributo exigido.

Nessa ordem de ideias, é preocupante que a Fazenda Pública não esteja conseguindo vislumbrar a linha divisória entre o ilícito fiscal e a infração penal. Pelo contrário, o Fisco

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 4, n. 15, jul.-set.,1996. p. 231/239.

vem empalidecendo os limites entre as duas categorias de ilícito. E talvez o faça propositadamente, utilizando o Direito Penal como instrumento de pressão arrecadatória.

No entanto, a última sessão da 5ª turma do STJ em 2014 surpreendeu (muito positivamente) a comunidade jurídica com uma bela decisão. Trata-se do julgamento de Embargos de Declaração no HC n. 196.262-MG, ao qual o Ministro GURGEL DE FARIA atribuiu efeito infringente e concedeu a ordem para trancar a ação penal por crime fiscal em favor dos pacientes. A Ementa dispõe:

EMENTA: PENAL E PROCESSUAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO MODIFICATIVO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS FEDERADOS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA.

1. Os embargos de declaração têm ensejo quando há ambiguidade, obscuridade, contradição ou omissão no julgado e, por construção pretoriana integrativa, erro material.
2. Constatada a existência de omissão no julgado acerca da atipicidade da conduta, a questão deve ser alvo de enfrentamento.
3. O trancamento de ação penal ou de inquérito policial em sede de habeas corpus constitui "medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito" (HC 281.588/MG, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, DJe 05/02/2014).
4. Hipótese em que os embargantes foram denunciados pela prática dos delitos descritos nos artigos 1º, IV, e 2º, II, da Lei 8.137/1990, por duas vezes, porque teriam reduzido o valor a pagar a título de ICMS-ST em operações interestaduais de compra e venda de baterias automotivas.
5. Situação que retrata a guerra fiscal entre estados federados, consubstanciada na concessão de incentivo fiscal a uma das partes da operação comercial, sem amparo em convênio cele-

brado no âmbito do CONFAZ, conforme determina a LC n. 24/1975.

6. "A guerra fiscal não se limita à alocação dos empreendimentos. Mesmo quando definidos os lugares de instalação, os embates continuam quando as unidades começam a funcionar, pois é comum a circulação de mercadorias entre estabelecimentos de Estados distintos, ensejando discussão acerca da validade e do abatimento do crédito relativo à operação anterior (entrada) na operação subsequente (saída), o que, caso não existisse o conflito, deveria ser aceito normalmente, em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, CF/88)." (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 134).

7. Afasta-se a configuração do delito capitulado no art. 1º, IV, da Lei n. 8.137/1990, se os dados informados na nota fiscal são exatos e correspondem à realidade, refletindo fiel e cabalmente os detalhes da operação de compra e venda de mercadoria, com os lançamentos tributários exigidos por lei e já com pagamento antecipado e tempestivo do ICMS devido.

8. O aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de diferenças de alíquotas interestaduais, ainda que possa ser passível de eventual condenação no âmbito fiscal (pagamento de créditos glosados), não caracteriza o delito descrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

9. Não se pode imputar a prática de crime tributário ao contribuinte que recolhe o tributo em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como mantém a fidelidade escritural dentro das normas (em princípio) válidas no âmbito dos respectivos entes da Federação.

10. Embargos acolhidos, para não conhecer do habeas corpus e conceder a ordem, de ofício, determinando o trancamento da ação penal por atipicidade da conduta.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Newton Trisotto (Desembargador Convocado do TJ/SC), Walter de Almeida Guilherme (Desembargador convocado do TJ/SP), Felix Fischer e

Jorge Mussi votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 16 de dezembro de 2014 (Data do julgamento).

O julgamento recebeu o seguinte comentário, em tom verdadeiramente comemorativo, do Advogado que atuou na causa, o conhecido penalista Alberto Zacharias Toron:

O STJ, como se pode observar das ementas dos julgados do RHC n. 7.700, DJ 14/12/1998 e HC n. 4.307, DJ 26/5/1997, ambos da relatoria do Min. VICENTE LEAL, já havia se pronunciado anteriormente sobre o tema, evidenciando que "*a guerra fiscal entre os Estados não pode dar causa a persecução penal sem justa causa*". Idem o STF: Inq. n. 1059, Min. CELSO DE MELLO, DJ 25.08.1995.

No caso que o STJ acaba de julgar, os pacientes, diretores de uma importante empresa, foram denunciados por crime contra a ordem tributária por terem lançado nas notas fiscais o valor cobrado por aquele Estado a título de ICMS nas operações: 12% de valor da operação. *Toda a escrituração fiscal foi feita correta, transparente e precisamente pelos dois contribuintes envolvidos*: a vendedora, no Estado de Pernambuco, e a compradora, no Estado de Minas Gerais. *Tendo sido recolhido o ICMS devido a este último Estado da Federação tempestivamente, antes da entrada da mercadoria nos limites do Estado, documentos estes que acompanhavam regularmente a mercadoria transportada.*

A despeito disso, no Posto Fiscal mineiro na fronteira da entrada de Minas Gerais o Fisco *glosou* os documentos fiscais. Fê-lo ao argumento de que, gozando a vendedora de benefício fiscal concedido regularmente pelo Estado de Pernambuco *quanto ao pagamento do ICMS devido* (instituído no exercício por tal Estado da Federação no âmbito de sua competência tributária constitucionalmente instituída), o valor creditado pela compradora era maior do que o ICMS efetivamente pago pela vendedora. Disso resultaria que o valor do abatimento feito (creditamento) fora maior do que o devido e, conseqüentemente, o valor recolhido antecipadamente a título de ICMS fora inferior ao devido.

O ponto é que "*Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes*" (STF, AC n. 2611, Min. ELLEN GRACIE, DJe 28/06/2010) e, por outro lado, não há fraude no proceder do

vendedor que escriturou a operação corretamente.

Em que pese a clareza dos fatos, o caminho foi longo até se perceber a ilegalidade que a ação penal por crime fiscal representava (artigos 1º, IV, e 2º, II, da lei n. 8.137/90, por duas vezes), pois, segundo a denúncia, teriam reduzido o valor a pagar a título de ICMS-ST em operações interestaduais de compra e venda de baterias automotivas.

Negada a ordem de *habeas corpus* no TJ/MG, impetrou-se outro, substitutivo do recurso, no STJ. Como a liminar fora negada e o início da instrução criminal se avizinhava, considerando manifesta a ilegalidade do caminhar da ação penal, impetramos novo writ no STF e o Min. JOAQUIM BARBOSA, em decisão impecável (memorável), superou a Súmula 691 e concedeu a medida liminar pleiteada para sobrestar a ação penal até o julgamento do habeas. Fê-lo nos seguintes termos:

"Com efeito, do modo como a conduta dos está narrada na denúncia, não estão presentes, ao menos na análise superficial permitida em sede preliminar, os elementos típicos dos crimes que lhes são imputados, assim previsto na lei 8.137/90:

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

(...)

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;'

‘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.’

Com efeito, a denúncia não imputou aos pacientes o uso, elaboração ou emissão de qualquer documento falso ou inexato, nem qualquer declaração falsa, omissão, ou fraude empregada com o fim de recolhimento a menor do imposto.

Conforme se extrai dos autos, os pacientes, por meio de sua empresa domiciliada no Estado de Minas Gerais, adquiriram baterias automotivas junto a empresa domiciliada no Estado de Pernambuco.

No momento do recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado de Minas, os pacientes deduziram o valor de ICMS da operação própria, tal como registrado na nota fiscal emitida pela

empresa de Pernambuco como incidente sobre a operação de compra-e-venda.

A denúncia sustenta que essa dedução consubstanciaria crime, pois a empresa vendedora não pagou, ao Estado de Pernambuco, o valor de ICMS da operação própria.

Contudo, o fato de a empresa remetente não ter efetivamente pago o valor do tributo por ela devido, com amparo em benefício fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco, não torna falsa ou inexata a nota fiscal por ela emitida e utilizada pelos pacientes-compradores para o cálculo do tributo devido ao Estado de Minas Gerais. Os documentos que acompanharam a denúncia revelam que todos os dados informados na nota fiscal em questão – origem da operação (Estado de Pernambuco), fato gerador (compra-e-venda de baterias automotivas), valores envolvidos (base de cálculo, alíquota incidente, montante do ICMS devido na origem) – são exatos e correspondem à realidade.

Assim, a questão resume-se a saber se os pacientes tinham ou não direito de deduzir, do valor do ICMS-ST por eles devido ao Estado de Minas Gerais, o valor do ICMS incidente sobre a operação própria – do remetente –, tendo em vista que o Estado de Pernambuco, em contrariedade à Resolução do CONFAZ, dispensa o pagamento do referido tributo, como incentivo fiscal às empresas locais.

Segundo o Conselho dos Contribuintes: ‘a Fiscalização considerou o recolhimento incorreto, em função do abatimento indevido do valor integral do ICMS normal, destacado na nota fiscal, quando a mesma foi remetida por Contribuinte do Estado de Pernambuco (PE), contrariando os termos do art. 1º, item 10.1, da Resolução 3.166/01, juntamente com as modificações introduzidas pelas notas 26, 27 e 28, item 3 da Resolução 3.282/02’. Salienta, ainda, que não podem ser considerados, no cálculo do ICMS-ST, os ‘créditos destacados nos documentos fiscais e não cobrados na origem, nos termos da Resolução nº 3.166/01, tendo em vista que o benefício fiscal foi concedido à revelia da legislação tributária’.

Tal como narrada na denúncia, a alegada sonegação fiscal não ultrapassa os limites do direito tributário. Em momento algum os pacientes são acusados de terem omitido ou declarado falsamente a origem da operação configuradora do fato gerador (compra de mercadoria junto a empresa sediada em Pernam-

buco), os valores envolvidos na operação de compra-e-venda, a data, a alíquota incidente, nem alterado a exatidão desses fatos ou praticado fraude sobre o documento fiscal utilizado pelos pacientes. Com isso, os elementos objetivos e normativos dos artigos 1º, IV, e 2º, I, da Lei 8.137/90 não estão, numa análise prefacial, narrados na denúncia.

Do exposto, defiro a liminar para, superando a Súmula 691 deste Supremo Tribunal Federal, determinar a suspensão da Ação Penal 478.08.34925-0 (sic), em trâmite perante a Vara Única da Comarca de Pedra Azul/MG, até o julgamento do mérito do presente writ” (STF, HC n. 107.489, Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe 25.03.2011, grifos nossos).

Pois bem. Para nossa surpresa, a 5ª Turma do STJ, ao julgar o habeas ali impetrado, mesmo tendo ciência da liminar concedida pelo STF, em acórdão relatado pelo Des. Convocado ADILSON VIEIRA MACABU, denegou a ordem sem apreciar a questão da atipicidade da conduta narrada na denúncia (cf. ac. do HC n. 196.262). Pior do que isso, é que, passados 3 anos da decisão proferida pelo Min. JOAQUIM BARBOSA, o seu substituto na cadeira, Min. LUÍS ROBERTO BARROSO, revendo o entendimento anterior à vista do julgado do STJ, cassou a liminar com um conjunto de frases ecumênicas apontando que "*o trancamento de ação penal só é possível quando estiverem comprovadas, de logo, a atipicidade da conduta, a extinção da punibilidade ou a evidente ausência de justa causa...*" ou que "*o habeas corpus não é a via processual adequada para o reexame do conjunto fático do processo de origem...*". Sim, expressões conhecidas, mas que não diziam com a matéria discutida, puramente de direito e de fácil percepção.

Extinto o *habeas* no STF restou-nos olhar para os esquecidos embargos declaratórios no STJ ___ sim, o HC no STJ ficou parado 3 anos com as sucessivas trocas de ministros, até chegar alguém com capacidade de compreensão, disposto a ler e a entender o absurdo que se passava ___ e impedir que a absurda ação penal persistisse. Os embargos declaratórios, sempre tão difíceis de serem conhecidos, salvaram a pele dos empresários, digo, fizeram justiça!

Resta clarividente que a realização de operação com lastro em benefício fiscal concedido por determinado Ente,

ainda que não ratificado pelo CONFAZ, não caracteriza crime. Na hipótese em tela, há evidente ausência de dolo de fraudar o Fisco, uma vez que a operação foi baseada em ato oficial emanado de ente federado, daí decorrendo a ausência de justa causa para a manutenção da Ação Penal.

Como se vê, o que se tem visto na jurisprudência é a abordagem do assunto com fundamentação repetitiva e padronizada (como se todos os casos fossem idênticos). Há décadas não se vê evolução alguma nas idéias. Precedentes de até trinta anos atrás são invocados, até hoje, ignorando solenemente o advento da Constituição de 1988. E é desconcertante a superficialidade e a automatização dos Acórdãos...

Esse panorama nos demonstra que os Tribunais não são o palco mais propício para a reflexão e o aprofundamento das idéias. Processos que chegam aos milhares, a produtividade exigida pelas estatísticas judiciárias, a repetição *ad aeternum* de fundamentos padronizados, a necessidade de celeridade, de brevidade, de simplificação e pragmatismo não criam o ambiente adequado para reflexões profundas, nem tampouco para a renovação e evolução de teses.

Em alguns Acórdãos, tem-se a sensação de que o Julgador proclama a improcedência da demanda não porque efetivamente divirja da tese desenvolvida pela parte autora. É que a necessidade de celeridade, bem como a pressão institucional pela produtividade, faz com que a utilização dos velhos padrões, já prontos e acabados (embora irrefletidos), e que ali estão, ao alcance da mão, torne-se uma sedução irresistível.

Como reverter esse quadro de julgamentos apressados, mecânicos e padronizados? Como fazer que com que juízes atuem como verdadeiros juristas, como intelectuais que são (ao invés de procederem como o “operário em linha de montagem” – à semelhança do célebre personagem vivido por CHARLES CHAPLIN no clássico *Tempos Modernos*)?

Como disse Ghandi: “A máquina conquistou o homem,

o homem se tornou máquina; funciona, não vive mais”.

Não fosse esse o verdadeiro ambiente, a discussão sobre a matéria aqui tratada já se teria aprofundado no Judiciário. Não é o que ocorre. Independentemente de a tese, consagrada no Judiciário, ser esta ou aquela, o que mais incomoda o jurisdicionado é, indubitavelmente, a superficialidade com que é tratada.

Uma única causa confiada ao advogado (tributarista ou penalista) toma-lhe, comumente, meses de estudo. Consulta o causídico as teses mais modernas, o direito comparado e a jurisprudência internacional. Estuda a economia, a ciência contábil e a filosofia. Dedicar-se, aprofunda-se e aperfeiçoa-se. E que recebe do magistrado? O gesto mecânico, por meio do qual ele aperta alguns botões de seu computador, a fim de buscar o *voto padrão* (utilizado há trinta anos). Esse mesmo *voto padrão* será utilizado, como precedente, pelas gerações seguintes de juízes. Nesse compasso, a estagnação e o engessamento da jurisprudência podem atravessar séculos.

Ao contrário do que alguns pensam, o problema não é novo. Nada tem que ver com informatização, modernidade, aperfeiçoamento das máquinas e tecnologia. CARVALHO NETO, ilustre causídico nascido no século XIX (mais precisamente: 1889), já o denunciava⁹.

⁹ Há juízes que confundem a vitaliciedade com um título de preguiça remunerada. Motejam até dos que cedo encanecem na tarefa de estudar e preferem o *ozio lungo di uomini ignorantí*, segundo Ariosto.

(...)

E a conseqüência é de fácil previsão. Abominando os livros, odiando o estudo, esterilizam-se numa preguiça de burocrata conformado. Nem um passo adiante da tarefa mecânica de dar audiências e exarar despachos pelo modelo dos formulários e o figurino dos acórdãos, catados no lastro da jurisprudência.

(...)

E não há para os dessa craveira que mudem de opinião. Afigurar-se-lhes-ia de inferioridade mental... Amuam na mesma idéia e não saem do erro, quando pilhados.

De juízes vadios, que correm dos livros, como o diabo da cruz, escreve Costa Manso: “Só o juiz vadio não muda de opinião, porque não aperfeiçoa os seus conhecimentos jurídicos e não acompanha a evolução do Direito: agarra-se aos julgados,

Certo magistrado (cujo nome convém omitir), integrante de tribunal superior, chegou a comentar, em congresso jurídico, perante auditório composto por centenas de pessoas, que desconhecia a Lei 9.430/1996. E o fez com desconcertante naturalidade (pasmem!).

Esse episódio foi, para nós, decepcionante. Na ocasião, tínhamos, em mãos, quatro acórdãos, da semana anterior, relatados por ele, a respeito dessa mesma matéria: *não-homologação* de compensação tributária, sem a devida notificação ao contribuinte (art. 74, § 7º, da Lei 9.430/1996). Tivemos o ímpeto de perguntar: “Como pode V.Exa. julgar, diariamente, matéria que não conhece”? Se se pode fazer uma analogia, seria o mesmo que o Juiz da Vara de Família dizer que desconhece o Código Civil, ou a lei da união estável, ou a lei do divórcio etc. Acrescentou o magistrado, para absoluto desespero dos estudiosos: “Isso é questão já pacífica e batida no tribunal; nem merece maiores delongas...”.

Este é apenas um episódio ilustrativo. Muitos outros poderiam ser trazidos aqui à colação – extraídos de nossa vivência e observação. Mas não é objetivo deste texto tecer críticas pejorativas à magistratura. Ao revés, nossa crítica pretende ser construtiva, assim como nossa proposta.

Não temos dúvida: é na Academia que alimentamos e aperfeiçoamos nossa crença no Direito. Sem essa crença, o

que o dispensam do trabalho de estudar, e aí fica a embarçar o progresso de uma geração ... (*A nova organização judiciária de São Paulo*).

(...)

Nada de idéias preconcebidas, de juízos apressados sobre o deslinde do pleito. É de toda a procedência a observação de Maurice Garçon: “*Rien n’est plus pernicieux pour le jugement d’un procès que l’opinion préconçue du juge*”.

Opiniões preconcebidas têm causado erros judiciários lamentabilíssimos, de reparação difícil ou de desenganada irreparabilidade.

O poder do juiz, por ser imenso, é terrível e perigoso. Nada que pertence ao homem lhe escapa à jurisdição. (...)

(CARVALHO NETO, Antonio Manuel. *Advogados. Como Aprendemos. Como Sofremos. Como Vivemos*. 3ª ed. São Paulo: Gráfica Editora Aquarela S.A., 1989, p.68-410)

Direito não será eficaz. Mas Academia e Magistratura precisam andar de mãos dadas (e não em compartimentos estanques e incomunicáveis – como ocorre agora).

Pensamos que todo Tribunal deveria ter uma COMISSÃO CIENTÍFICA (ligada – ou não – à ESCOLA JUDICIAL), composta por alguns Magistrados (que poderiam ser licenciados, pela Corte, para essa tarefa), além de (pelo menos) um Professor consagrado e (pelo menos) um Advogado de reconhecida estatura. Essa Comissão seria incumbida de pesquisa científica, numa perspectiva de Direito Comparado. Alguns tópicos seriam selecionados como objeto de estudo. A partir de então, a Comissão confrontaria o entendimento da jurisprudência e da comunidade científica acerca do tema (abrangendo, inclusive, a doutrina estrangeira). E se surpreenderia ao perceber que, em certos tópicos jurídicos, Jurisprudência e Ciência caminham em sentidos diametralmente opostos. Refletiria a Comissão acerca dos motivos do disparate. Em seguida, cuidaria de conclamar os demais Magistrados da Corte, em Seminários periódicos, para expor seus relatórios e conclusões. Magistratura, Advocacia e Academia, ao invés de brigarem entre si, na degradante *fogueira de vaidades* que todos nós conhecemos (e que a ninguém interessa), trabalhariam juntas, na persecução do ideal maior (que não é de nenhum desses setores, senão de toda a sociedade): a Justiça. Haveria progresso em todos os níveis. O grande beneficiado seria o cidadão.

Essa medida é necessária. Não é mais concebível que o Juiz estude somente para obter aprovação no concurso público de admissão à carreira. Não é mais admissível (como, aliás, nunca foi) que o Julgador elabore *sentença-padrão* acerca de determinado tema e a utilize, por três décadas consecutivas, ignorando a evolução legislativa, e, até mesmo, a instauração de nova ordem constitucional.

Quando Jurisprudência e Ciência caminham em sentidos opostos, é sinal de que algo não vai bem...

