

TÉOFILO DE JESUS, Diógenes; CAMPELO, Roberto Lima. A efetividade no direito tributário e o recurso à tutela penal para a satisfação dos interesses financeiros: uma perspectiva pragmática sobre a caracterização da apropriação indébita tributária à luz do RHC 163.334/SC. **Revista Eletrônica Direito e Política**. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, vº 18, nº 1, 1º quadrimestre de 2023. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp> - ISSN 1980-7791. DOI: <https://doi.org/10.14210/rdp.v18n1.p1-37>

**A EFETIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E O RECURSO À TUTELA PENAL PARA A SATISFAÇÃO DOS INTERESSES FINANCEIROS: UMA PERSPECTIVA PRAGMÁTICA SOBRE A CARACTERIZAÇÃO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA À LUZ DO RHC 163.334/SC**

EFFECTIVENESS IN TAX LAW AND THE USE OF CRIMINAL PROTECTION TO SATISFY FINANCIAL INTERESTS: A PRAGMATIC PERSPECTIVE ON THE CHARACTERIZATION OF TAX MISAPPROPRIATION IN THE LIGHT OF RHC 163.334/SC

EFFECTIVIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL USO DE LA PROTECCIÓN PENAL PARA SATISFACER INTERESES ECONÓMICOS: UNA PERSPECTIVA PRAGMÁTICA SOBRE LA CARACTERIZACIÓN DE LA APROPIACIÓN INDEBIDA DE IMPUESTOS A LA LUZ DE LA RHC 163.334/SC

**Diógenes Teófilo de Jesus<sup>1</sup>**

<https://orcid.org/0000-0003-1295-8622>  
<http://lattes.cnpq.br/1489469249661197>

**Roberto Lima Campelo<sup>2</sup>**

<https://orcid.org/0000-0002-9090-6337>  
<http://lattes.cnpq.br/2241076470553994>

Recebido em: 25/09/2021

Aprovado em: 08/09/2022

## RESUMO

**Contextualização:** O presente artigo aborda o tema da tomada de decisão judicial no Brasil. A problemática nesse âmbito surge a partir da constatação da ineficiência da dogmática jurídica tradicional para propor subsídios satisfatórios para a crítica da jurisprudência por parte da doutrina.

**Objetivo:** O objetivo deste artigo é o de trazer ao leitor novas formas de análise da decisão judicial, além daqueles métodos de interpretação trazidas pela doutrina tradicional e sistematizada no Século XVIII. O método proposto é o pragmatismo jurídico, contextualizado no âmbito da

---

<sup>1</sup> Doutorando e Mestre em Direito na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado em São Paulo/SP. E-mail: dgteofilo@gmail.com

<sup>2</sup> Doutorando e Mestre em Direito na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Juiz federal em São Paulo/SP. E-mail: robertolcampelo@gmail.com.

efetividade do Direito Tributário e dos limites ao poder de tributar do Estado, a partir do recurso à tutela penal. Tudo, com destaque aos atributos pragmatistas, à teoria da decisão judicial, ao princípio constitucional da proporcionalidade e à subsidiariedade do Direito Penal.

**Metodologia:** Por meio de pesquisa qualitativa e revisão bibliográfica, coleta e análises de dados em repositórios de decisões judiciais, investigamos o repertório jurídico enquanto fator limitante à incidência da tutela penal, nos termos do inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/90 e do RHC 166.334/SC, decisão paradigmática do Supremo Tribunal Federal que deu nova interpretação ao comando legal que tipifica o crime de apropriação tributária, com repercussão tanto no Direito Penal quanto no Direito Tributário.

**Resultados:** A partir da análise de uma decisão paradigmática do Supremo Tribunal Federal, é possível concluir que os métodos tradicionais da dogmática jurídica são insuficientes para abarcar a complexidade textual e contextual da decisão judicial. Nesse sentido, necessária uma nova abordagem da jurisprudência para seja possível traçar novas bases jurídicas para uma análise crítica de como decidem os tribunais brasileiros. O pragmatismo jurídico parece um método conglobante e apto a realizar esse objetivo.

**Palavras-chave:** Direito Penal Tributário. Crimes contra a ordem tributária. Apropriação indébita tributária. Decisão judicial. Pragmatismo jurídico.

## **ABSTRACT**

**Contextualization:** This article addresses the issue of judicial decision-making in Brazil. The problem in this context arises from the verification of the inefficiency of traditional legal dogmatics to propose satisfactory subsidies for the critique of jurisprudence by the doctrine.

**Objective:** The objective of this article is to bring to the reader new ways of analyzing judicial decisions, in addition to those interpretation methods brought by traditional and systematized doctrine in the 18th century. The proposed method is legal pragmatism, contextualized within the scope of the effectiveness of Tax Law and the limits to the State's taxing power, based on the use of criminal protection. Everything, with emphasis on the pragmatist attributes, the theory of judicial decision, the constitutional principle of proportionality and the subsidiarity of Criminal Law.

**Methodology:** Through qualitative research and literature review, data collection and analysis in judicial decision repositories, we investigated the legal repertoire as a limiting factor to the incidence of criminal protection, under the terms of item II, of art. 2, of Law 8.137/90 and RHC 166.334/SC, a paradigmatic decision of the Federal Supreme Court that gave a new interpretation to the legal command that typifies the crime of tax appropriation, with repercussions both in Criminal Law and in Tax Law.

**Results:** From the analysis of a paradigmatic decision of the Federal Supreme Court, it is possible to conclude that the traditional methods of legal dogmatics are insufficient to encompass the textual and contextual

complexity of the judicial decision. In this sense, a new approach to jurisprudence is necessary to make it possible to outline new legal bases for a critical analysis of how Brazilian courts decide. Legal pragmatism seems to be a conglomerate and apt method to accomplish this objective.

**Keywords:** Criminal Tax Law. Crimes against tax law. Tax misappropriation. Judicial decision. Legal Pragmatism.

## **RESUMÉN**

**Contextualización:** Este artículo aborda la cuestión de la toma de decisiones judiciales en Brasil. El problema en este contexto surge de la constatación de la ineficacia de la dogmática jurídica tradicional para proponer subsidios satisfactorios a la crítica de la jurisprudencia por parte de la doctrina.

**Objetivo:** El objetivo de este artículo es traer al lector nuevas formas de analizar las decisiones judiciales, además de aquellos métodos de interpretación traídos por la doctrina tradicional y sistematizada en el siglo XVIII. El método propuesto es el pragmatismo jurídico, contextualizado en el ámbito de la eficacia del Derecho Tributario y los límites a la potestad tributaria del Estado, a partir del uso de la tutela penal. Todo, con énfasis en los atributos pragmatistas, la teoría de la decisión judicial, el principio constitucional de proporcionalidad y la subsidiariedad del Derecho Penal.

**Metodología:** Mediante investigación cualitativa y revisión bibliográfica, recolección y análisis de datos en repositorios de decisiones judiciales, investigamos el repertorio jurídico como factor limitante de la incidencia de la tutela penal, en los términos del inciso II, del art. 2, de la Ley 8.137/90 y RHC 166.334/SC, decisión paradigmática del Supremo Tribunal Federal que dio una nueva interpretación al mandato legal que tipifica el delito de apropiación tributaria, con repercusiones tanto en el Derecho Penal como en el Derecho Tributario.

**Resultados:** Del análisis de una decisión paradigmática del Supremo Tribunal Federal, es posible concluir que los métodos tradicionales de la dogmática jurídica son insuficientes para abarcar la complejidad textual y contextual de la decisión judicial. En este sentido, es necesario un nuevo abordaje de la jurisprudencia que permita esbozar nuevas bases jurídicas para un análisis crítico de cómo deciden los tribunales brasileños. El pragmatismo jurídico parece ser un método conglomerado y apto para lograr este objetivo.

**Palabras clave:** Derecho Penal Tributario. Delitos contra el orden tributario. Apropiación indebida de impuestos. Decisión judicial. pragmatismo jurídico.

## INTRODUÇÃO

O tema que ora abordamos está localizado na interface entre a teoria da interpretação jurídica e a dogmática do direito tributário e do direito penal, nos limites entre o direito legislativo e o direito judicial, na construção das normas jurídicas.

Esse mecanismo é composto pelo legislador, pelo juiz e por todos aqueles que aplicam normas jurídicas. No caso específico, uma lei é introduzida no ordenamento jurídico e essa lei deve ser interpretada e aplicada, mediante o processo intelectual que leva em consideração não apenas o texto da lei, mas outros elementos como os valores e complexidades que estão em jogo em determinado processo de tomada de decisão. A filha do legislador se desprende do pai e começa a se relacionar com outras instituições e outras pessoas com visões éticas diversas e essas instituições e pessoas vão agregando novos elementos à lei e vão modificando-a e expandindo-a, participando efetivamente de seu processo evolutivo, quase que como motivados por uma pulsão de Eros, que tende à autopreservação e tudo unir e permanecer unido, tal qual descrita por Freud.<sup>3</sup> A lei vista assim seria mais um ponto de argumentação dentro das contingências em que deve ser aplicada. Esse processo pode garantir certa preservação do direito mas, ao mesmo tempo produz arestas, que por sua vez causam perplexidades na comunidade jurídica no sentido de compreender a forma como evolui o próprio direito.

Essa perplexidade, muitas vezes, pode ser atribuída a uma cultura de análise formal-positivista do direito, como se todo o fenômeno jurídico fosse inteiramente construído pelo Estado, convencional e artificial.

Para o pragmatismo, o direito preexiste ao próprio Estado, e nasce da própria sociedade. Direito seria assim um foco de normatividade, um foco de ordem, construtor de uma realidade dinâmica a partir das regularidades comportamentais. Nesse sentido, fugindo às perplexidades, não

---

<sup>3</sup> FREUD, Sigmund. **Além do princípio do prazer**. Tradução de Maria Rita Salzano Moraes. São Paulo: Autêntica, 2020, p. 149 e 173-175.

trabalhamos como uma visão fotográfica do direito, mas segundo uma perspectiva dinâmica, estando o direito muito mais associado aos filmes, à filmografia, à sétima arte do que para as imagens estáticas, porque o direito muda todo dia. Isso porque ele, o direito, não está inteiramente conformado dentro do processo de positivação das normas, mas sim pela realidade da normatividade, na vida de um povo, de uma sociedade.

Essa evolução não é totalmente linear e contínua, mas caótica, com certo tom de aleatoriedade, como é, aliás, tudo o que provém da cultura. O homem em sua predisposição para o conhecer é que se incumbe da aventura de conferir certa racionalidade ao mundo.

Para Oliver Wendel Holmes Jr, cada decisão judicial está como que uma reta sobre uma superfície linear.

A normatividade, assim, é determinada pelos pontos de tangência entre essas retas. Todas elas, predispostas - como que, magneticamente - em derredor de um ímã circular. O acúmulo da experiência jurídica adensará essa nuvem, formada por direito posto, aplicado. Então, será possível dizer: isto é o direito.

O estudo é dedicado ao fascinante tema da tutela penal dos interesses financeiros pelo Estado, notadamente, aqueles concernentes à tributação.

Por meio de revisão bibliográfica qualitativa, de textos doutrinários e documentos colhidos em bancos de dados de repositórios de decisões judiciais, pretende-se investigar, no âmbito da intervenção Estatal, os limites à tutela penal dos prefalados interesses, face a atual conformação do ordenamento constitucional tributário brasileiro.

O objeto de pesquisa orientou a escolha pelo método aplicado: o pragmatismo jurídico. Sua eleição decorre da necessária aderência à investigação da linha de pesquisa do Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e do Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional e Processual Tributário.

A referência à Efetividade do Direito insta a pesquisa científica para uma perspectiva ou dimensão que se projeta para além das tradicionais análises triádicas, restritas à vigência, à validade e à eficácia.

Os atributos do pragmatismo jurídico oferecem importante contribuição, no atual estado da arte das teorias do Estado, da Constituição e da Jurisdição, para a compreensão do Direito, enquanto resultante de um pacto social aplicado à uma inseparável finalidade estética: a justiça.

Os interesses concernentes à tributação são enunciados pelo o julgamento do RHC 163.334/SC, que teve por objeto a análise sobre a criminalização à ordem de “apropriação indébita tributária” do fenômeno materializado pelo inadimplemento contumaz e doloso do Imposto sobre Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal, de competência dos Estados-membros da Federação e do Distrito Federal.

Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal reinterpreto o inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/90, que define os Crimes Contra a Ordem Tributária, demarcando uma nova orientação que, na prática, institui nova figura penal, que tem por hipótese o inadimplemento de obrigação tributária.

O impasse está posto entre privilegiar a arrecadação ou o estatuto constitucional do contribuinte.

De ordem a enfrentar o tema, o estudo tem por ponto de partida as suas premissas, a demanda do Direito por efetividade e os atributos pragmatistas; ao depois, será apresentado o julgado à luz da contemporânea teoria da jurisdição; para, ao fim, dispor sobre os fatores limitantes à intervenção estatal, tendo em vista os fins do Direito e da tributação no Estado Constitucional.

## **1. A Efetividade no Direito Tributário**

### **1.1 Três conceitos de Direito: direito vivo, morto e aplicado**

A questão sobre o conceito de direito, mais do que uma demanda estritamente ontológica, refere-se a uma necessidade de ordem social.

A dicotomia, desse modo, posta em razão da história, questiona se o direito surge a partir dos fatos ou origina-se da lógica e de um poder estatal. Nesse sentido,

[...] os princípios seletivos da história levaram a adotar uma visão de direito que se pode dizer "incremental" nisso, ao contrário de uma visão "dinâmica" que limita a seguir uma transformação do direito em outro direito, ele considera a própria identidade do direito em uma perspectiva evolucionista e é assim, capaz de reconstruir a passagem gradual a partir da reiteração de fatos às regularidades sociais e, destas, ao direito oficial de reconhecer e aplicado pelo estado e pelos juízes - Em suma, para Kelsen não é possível lei sem normas estatais, para Ehrlich não há direito sem regras factuais: *ex facto oritur jus*.<sup>4</sup>

Considerando que o Estado, em sua acepção moderna, é uma criação social datada do século XV e cujo ideal foi consolidado em Maquiavel, no seu "o príncipe", o que representam o padrão de acatamento das condutas, as regularidades sociais anteriores ao referido marco temporal?

O que representam os códigos, a *lex mercatoria*, a adstrição aos costumes, que fazem norma entre as partes? O direito, então, é o fenômeno de positivação ou a circunstância de composição das pretensões?

A questão é de suma importância, pois o tema da relação conceitual entre Ordenamento Jurídico e Sistema de Direito Positivo determina a forma como as realidades serão enxergadas e abordadas.

Por um lado, Ordenamento e Sistema equivalem, o Direito é reduzido a texto, é autopoietico, está empenhado de modo retrovertido em alimentar-se de suas proposições linguísticas. Por um outro, se são realidades distintas, Ordenamento refere à porção dinâmica da vida jurídica (com ou sem Estado), ao passo em que por Sistema, se refere à tentativa de construção de racionalidade redutora da complexidade das interações na sociedade.

---

<sup>4</sup> FEBRAJO, Alberto. **Verso um concetto sociologico di diritto**. Milano: Guffré editore, 2010, p.13.

O tema insta à reflexão sobre as lacunas no direito e as regras de interpretação; o dilema do non liquet e às limitações impostas à analogia e equidade; a força normativa dos fatos e a impossibilidade de antever e reduzir a complexidade humana aos textos positivos.

O direito morto é aquele que não regula, não por carência de norma ou de órgão aplicador, mas em razão da obsolescência: são as estampilhas, do Direito Tributário; o direito vivo é aquele efetivo (necessário, proporcional e adequado), conforme refere Alexy, para dispor - na exata medida das vicissitudes e dos interesses dos agentes sociais - dos bens jurídicos reais, em jogo.

A distinção é útil para a reflexão sobre o conceito do direito, não à ordem de "conjunto de normas válidas" ou repertório comportamental, senão como "o somatório das consequências práticas, na experiência",

pois um fenômeno experimental é o fato afirmado pela proposição de que a ação de uma certa descrição terá uma certa espécie de resultado experimental; e resultados experimentais são os únicos resultados capazes de afetar a conduta humana [...]. Sempre que uma pessoa agir intencionalmente, age sob a crença em algum fenômeno experimental. Por conseguinte, a soma de fenômenos experimentais que uma proposição implica constitui todo o alcance deste fenômeno sobre a conduta humana.<sup>5</sup>

O direito, então, é uma realidade da experiência, muito mais consentânea à ideia de ordenamento, do que à de sistema. Sendo esta a perspectiva adotada, o viés empírico escolhido é o do pragmatismo jurídico, em razão das notas metodológicas, que serão exploradas no item seguinte, pois

A efetividade significa, portanto, a realização do direito, o desempenho concreto da sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social.<sup>6</sup>

Em esteira de conclusão, instigantes são as constatações preliminares. A tutela dos interesses financeiros estatais prescindem da tutela penal, quer

---

<sup>5</sup> PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3ª edição. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1999 p. 293.

<sup>6</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo, Saraiva, 1996, p. 220.



porque os agentes econômicos são regularmente adimplentes, quer porque o mecanismo de arrecadação impede a reiteração, a contumácia.

As duas realidades, que passam ao largo do poder judiciário e da tutela penal, oriundas da educação fiscal e de bloqueios juridicamente admitidos, estão no âmbito da autocomposição. Elas também não seriam direito? Qual a prestabilidade de eventual declaração, diante da inexistência de resistência e de litigiosidade? Existem no ordenamento jurídico limitações impostas à tutela estatal e, dentre estas, a penal?

## **1.2 Pragmatismo jurídico: atributos e finalidade**

O pragmatismo é um movimento filosófico do século XIX que, inobstante originado nos Estados Unidos da América, tem remota genealogia, em que encontram-se perfilados os materialistas e empiristas.

Os pais-fundadores Charles Sanders Peirce, William James e Oliver Wendell Holmes Jr. contrapunham-se às linhas idealistas, lógicas e positivistas, no pré-guerra, agrupando-se sob a irônica titulação de "clube metafísico de Boston".

Se, por um lado a emigração de participantes do "círculo de Viena", para os Estados Unidos quase sufocou o pensamento pragmatista no pré-guerra, foi no pós-guerra, que se deu a maior profusão de ideias, notadamente na busca por construção de racionalidade diante dos horrores perpetrados por agentes públicos sob regimes jurídicos totalitários, escudados no "estrito cumprimento do dever legal" e na "obediência hierárquica", causas de exclusão de ilicitude presentes na codificação penal brasileira.

A esta altura já se fala em Estado Constitucional e em jurisdição, com uma aplicabilidade restrita à institucionalidade e à heterocomposição das dissensões patrimoniais de uma especial classe de cidadãos, das quais restavam excluídos grupos minorizados.

A constatação, então, de que a Lei é produzida por quem tem poder para comparecer no processo produtivo, instou aqueles juristas que participavam

do clube metafísico, a uma perspectiva alternativa, de ordem a contemplar o sumo bem que se pretende alcançar com o direito.

O pragmatista faz com que o *summum bonum* “consista naquele processo de evolução pelo qual o existente chega cada vez mais a corporificar aqueles gerais a cujo respeito ainda há pouco se disse que estavam destinados, que é aquilo que tentamos exprimir ao chamá-los de razoáveis”.<sup>7</sup>

Margarida Lacombe concorda com a aproximação entre Direito e Experiência, voltando o olhar para os órgãos produtores de decisões judiciais, notadamente o Supremo Tribunal Federal, chegando a identificar em seus julgados traços característicos do pragmatismo aplicado ao Direito. Segundo ela,

[e]ssas premissas nos conduzem a uma visão tópica do Direito, pois é o problema concreto, e os interesses em pauta que provocam a ação dos tribunais e a interpretação da norma. Sabemos que a interpretação e aplicação não são momentos dissociados, porque a interpretação dá-se pelo e para o problema.<sup>8</sup>

Por uma adstrição temática, restringe-se à apresentação dos atributos do pragmatismo jurídico, os quais consistirão em bases para o desenvolvimento do trabalho.

O Antifundacionalismo é aquele atributo em razão do qual o pensamento pragmatista não guarda compromissos com conceitos pré-concebidos e não testados na experiência, axiomas, postulados, leis universais. Desse modo, o pragmatismo é anti-essencialista, não acredita em uma *natureza das coisas* e anti-dogmático, pois nem sempre os propósitos do cientista coincidem com aqueles do aplicador.

Em direito tributário, o antifundacionalismo é representado pela liberdade de que dispõe o investigador dos sentidos jurídicos para dispor sobre as

---

<sup>7</sup> PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3ª edição. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1999, p. 370.

<sup>8</sup> CAMARGO, Margarida Lacombe. **O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro**, in: Vinte Anos da Constituição Federal de 1988, Coord. Cláudio Pereira de Souza Neto, Sarmiento e Binenbojm, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 364.

definições constitucionais das materialidades tributárias fixadas na Constituição, por exemplo. O tributarista pragmatista não tem compromissos com as definições doutrinárias e legais, ele se projeta para a investigação do significado, a partir das implicações práticas dele, na experiência, e em razão do repertório (inclusive não jurídico) de que dispõe. Desse modo, os conceitos de renda, mercadoria, comunicação, por exemplo, não são eternos tampouco imanes às coisas, sempre serão revisitados à luz das necessidades.

Conforme examinado, linhas acima, a perspectiva pragmatista tem por ponto de partida e de chegada a experiência. O direito é uma prática social e, como tal deve ser encarado, trata-se de conhecimento aplicado para a solução de litígios e impasses que envolvam bens jurídicos relevantes. Logo, seu propósito não refere à manutenção do *status quo*, ou à retroalimentação dos códigos sistemáticos. Seu *telos* projeta-se para a realização do valor justiça na sociedade. Em razão disso, ao juiz não é dado eximir-se de julgar sob alegação de inexistência de lei. Em situações como essas, o contexto sobressai com uma intensa força normativa.

Em direito tributário, o contextualismo pode ser enxergado no equilíbrio concorrencial emanado da igualdade entre os agentes econômicos de uma mesma classe e, no conhecimento do conjunto de atributos que marcam a reestruturação empresarial e dos negócios jurídicos, no âmbito do planejamento tributário. Por meio do conhecimento do contexto e, não da singeleza da obrigação tributária, é que podem ser desnudadas a simulação, a fraude, o conluio; desconsiderados os negócios fraudulentos; e constituída a sanção administrativa qualificada pelo dolo.

A nota instrumentalista exsurge da evidência de que o direito é uma ferramenta aplicada à obtenção de resultados práticos. Assim, ele é pensado e aplicado em conjunto com outras ferramentas da economia, da contabilidade, da ciência política, da biologia, etc. Daqui emana a ideia política do direito, enquanto ferramenta para construção da ordem social.

Desse modo que, em tributação são constituídos os benefícios fiscais, são cristalizadas as imunidades, operam-se as remissões, anistias, parcelamentos especiais e moratórias. Por meio da tributação ocorre a indução dos comportamentos dos agentes econômicos. E, de variadas formas de tutela do crédito tributário pode se dar.

Contemporaneamente, foi alterado o panorama relativo às sanções políticas, admitindo-se o protesto de CDA, a inscrição da CDA em órgãos de restrição ao crédito, averbação da CDA no registro imobiliário, que não importe em indisponibilidade. Ou seja, a tutela extrajudicial do crédito a partir de ferramentas merceológicas, próprias de negócios privados: títulos de crédito (protesto) e dívidas em geral (SPC/SERASA).

Uma questão que se põe é se a tutela penal equivaleria a prisão civil por dívida, vedada no ordenamento pelo Pacto de San José da Costa Rica, conforme dispôs o STF no RE 349703 e, mesmo se seria excessiva, diante das demais modalidades de tutela do crédito; ainda, se os sistemas das secretarias de fazenda e finanças poderiam ser instrumentalizados a bem da eficiência e adimplência.

O atributo do Consequencialismo, de seu turno, põe em relevo as decorrências que serão desencadeadas com a postura adotada. Ou seja, desnuda que cada decisão levará a efeito distinto. Por meio dele, questionam-se as conseqüências possíveis e dentre essas, qual a que melhor reflete o sumo bem do direito, em razão do qual ele é ministrado.

Em matéria de tributação o assunto do consequencialismo obteve marcas de confronto, notadamente, após a modulação dos efeitos das decisões nos Supremo Tribunal Federal, pois a pronúncia de nulidade não vinha acompanhada da devolução do tributo pago de modo ilegítimo.

A verdade é que não há só um consequencialismo, há vários. Há um consequencialismo lógico, por meio do qual se pretende que, matematicamente, a relação jurídica se ponha infalível automática e mnemônica, caso do condicionamento de Lei de espécie Complementar para

a disposição do Diferencial de alíquotas interestaduais do ICMS nas operações com destinatários não contribuintes sediados em unidades diversas da federação.

Um outro é o consequencialismo ético, por meio do qual persegue uma “mais valia” social, a exemplo da desnecessidade de temporização da doença grave para fins de gozo de isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas.

O consequencialismo sistemático é aquele por força do qual os direitos e institutos jurídicos são comparados, exemplo do quantum de pena, de alíquotas (seletividade e essencialidade, em se tratando de ICMS e IPI), diferenças nos tratamentos jurídicos em que preponderam a formalidade sobre a realidade, no planejamento tributário abusivo.

O consequencialismo estético, por meio do qual busca-se a concreção do valor justiça, a exemplo da equiparação dos livros eletrônicos aos físicos, para fins de fruição da imunidade. Aqui, nota-se o perfil utilitarista no direito.

Por fim, a Interdisciplinaridade é a abertura de que o direito dispõe para dialogar com a sociedade e os demais saberes produzidos. Se o direito é um instrumento aplicado à ordem, juntamente com outros campos, ele também deve ser informado por dados da realidade não-jurídica: antropologia, psicologia, estatística, economia e, assim, por diante.

Em termos de tributação, pode-se observar o necessário diálogo entre o direito e a contabilidade, preordenado a gerar os dados imprescindíveis à manifestação de riqueza real e não fictícia.

Por meio dessas considerações é possível evidenciar que a perspectiva pragmatista aplicada ao Direito, em muito, se alinha à busca por efetividade perseguida pelo ordenamento jurídico brasileiro contemporâneo.

No atual estado de coisas, o novo código de processo civil se abre à complexidade da realidade, deixando ao juiz a liberdade para dispor sobre

os meios dedicados à efetividade do comando jurisdicional; a nova redação da lei de introdução às normas do direito brasileiro, fixa textualmente institutos próprios da metodologia pragmatista; o exercício da jurisdição, destacadamente, a constitucional, não mais se vê restrita a afirmar as instituições e, em um salto de qualidade constitucional tutelar direitos fundamentais, ela passa a promover tais direitos, de modo, inclusive contramajoritário, ante a evidência dos óbices estruturais que defluem na carência de representatividade política dos interessados.

O direito tende a um fim e este refere à sua efetividade e correspondência aos anseios por dignidade e justiça.

## **2. Jurisdição Tributária**

### **2.1 Três relações necessárias: Poder, Direito e Jurisdição**

Apesar da amplitude do tema, optamos deliberadamente por abordar o princípio da separação dos poderes sob o prisma da decisão judicial e, no particular, no plano pragmático. Conforme os ensinamentos de Hans Kelsen<sup>9</sup> e Mauro Cappelletti,<sup>10</sup> a atividade do juiz difere da atividade do legislador no plano quantitativo e não qualitativo. Isso significa que o juiz cria ou produz o direito em complementação ao legislador, estando o primeiro constrito a mais regras, como a própria Constituição Federal, os tratados internacionais, e toda a legislação em sentido amplo; ao passo em

---

<sup>9</sup> "A questão de saber qual é, de entre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a 'correta', não é sequer – segundo o próprio pressuposto de que se parte – uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito. A tarefa consiste em obter, a partir da lei, a única sentença justa (certa) ou o único ato administrativo correto é, no essencial, idêntica à tarefa de quem se proponha, nos quadros da Constituição, criar as únicas leis justas (certas). Assim como da Constituição, através da interpretação, não podemos extrair as únicas leis corretas, tampouco podemos, a partir da lei, por interpretação, obter as únicas sentenças corretas. De certo que existe uma diferença entre dois casos, mas é uma diferença somente quantitativa, não qualitativa, e consiste apenas em que a vinculação do legislador sob o aspecto material é uma vinculação muito mais reduzida do que a vinculação do juiz, em que aquele é, relativamente, muito mais livre na criação do Direito do que este. Mas também este último é um criador do Direito e também ele é, nesta função, relativamente livre. Justamente por isso, a obtenção da norma individual no processo de aplicação da lei é, na medida em que nesse processo seja preenchida a moldura da norma geral, uma função voluntária." (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 393).

<sup>10</sup> "(...) a criatividade do legislador poder ser, em suma, quantitativamente, mas não qualitativamente diversa da do juiz". (CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993, p. 33).

que o legislador somente deve respeito à Constituição Federal e aos tratados internacionais sobre direitos humanos.<sup>11</sup>

A aproximação de Kelsen e Cappelletti quanto à atividade jurisdicional indica uma constatação: o reconhecimento da criatividade do juiz não é algo que, por si só, leva à conclusão de que o juiz teria mais liberdade para decidir. Na verdade, Kelsen<sup>12</sup> admitia tal peculiaridade na decisão, mas que o Direito positivo e a interpretação jurídica não eram suficientes no plano científico para justificar a decisão judicial, adotando, assim, um ceticismo ético nesse contexto. Por outro lado, Cappelletti partindo da mesma constatação, chega a conclusão diversa no sentido de admitir que a evolução do Direito implica a ampliação dos poderes do juiz e, por consequência, maior zona de liberdade, dentro do Direito positivo.

Eros Grau compartilha da constatação de que o juiz cria Direito, não desempenhando uma atitude meramente declaratória da lei,<sup>13</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é,

---

<sup>11</sup> Art. 5º, §3º da Constituição da República Federativa do Brasil: “Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

<sup>12</sup> Na medida em que, na aplicação da lei, para além da necessária fixação da moldura dentro da qual se tem de manter o ato a pôr, possa ter ainda lugar uma atividade cognoscitiva do órgão aplicador do Direito, não se tratará de um conhecimento do Direito positivo, mas de outras normas que, aqui, no processo da criação jurídica, podem ter a sua incidência: normas de Moral, normas de Justiça, juízos de valor sociais que costumamos designar por expressões correntes como bem comum, interesse do estado, progresso etc. Do ponto de vista do Direito positivo, nada se pode dizer sobre a sua validade e verificabilidade. Deste ponto de vista, todas as determinações desta espécie apenas podem ser caracterizadas negativamente: são determinações que não resultam do próprio Direito positivo. Relativamente a este, a produção do ato jurídico dentro da moldura da norma jurídica aplicada é livre, isto é, realiza-se segundo a livre apreciação do órgão chamado a produzir o ato. Só assim não seria se o próprio Direito positivo delegasse em certas normas metajurídicas como a Moral, a Justiça etc. Mas, neste caso, estas transformar-se-iam em normas de Direito positivo. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 393-394).

<sup>13</sup> “(...) a interpretação do direito não é atividade de *conhecimento*, mas *constitutiva*,; portanto, *decisional*, embora *não discricionária*. Dizendo-se de outro modo: a interpretação do direito envolve não apenas a declaração do sentido veiculado pelo texto normativo, mas a constituição da norma a partir do texto e da realidade. É atividade *constitutiva*, não meramente *declaratória*. (GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 28, grifos do original).

adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos.”<sup>14</sup> Em outra passagem, Carvalho declara que “conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada.”<sup>15</sup> (grifos originais). Isso porque, para o constructivismo lógico-semântico, “pelo processo de interpretação, o jurista não reproduz ou descobre o verdadeiro sentido da lei, mas *constrói* o sentido, edificando o conteúdo normativo”.<sup>16</sup>

Essa atividade criativa do juiz, vazada exatamente da relação entre legislador e juiz não é livre, por ser axiomático ao próprio princípio da separação dos poderes, mas é calibrada, no Estado moderno, por meio de uma discricionariedade judicial, que, segundo Engisch, é feita por um método da própria legislação ao “afrouxar o vínculo que prende à lei os tribunais e as autoridades administrativas”, por meio de expressões legislativas que permitem que o juiz adquira autonomia em face da lei, permitindo-lhe, assim, valorar, decidir e agir de modo semelhante ao legislador, dependendo de uma maior ou menor vinculação à lei.<sup>17</sup>

Assim também, para Richard Posner, o juiz cria o direito, seja quando deriva uma norma individual e concreta de outra norma jurídica superior, seja quando o juiz cria uma norma na ausência de uma preexistente em ordem a decidir o caso concreto.<sup>18</sup> Essa possibilidade de criação do direito é, em Posner, pressuposto lógico para a divisão de duas atitudes do juiz: a atitude formalista e a atitude pragmática. Segundo o jurista, o juiz formalista estaria acostumado a considerar a lei como um dado pré-estabelecido, cabendo à lógica e ao silogismo exclusivamente o processo de interpretação, além de levar em conta apenas os materiais ortodoxos de

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21a ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 110.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21a ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113.

<sup>16</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico**. In: Vilém Flusser e Juristas, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 336.

<sup>17</sup> ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 11ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 207-208.

<sup>18</sup> POSNER, Richard Allen. **Law, pragmatism and democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 268-269.



análise da lei, sendo, ainda, indiferente às consequências práticas da interpretação no mundo real.<sup>19</sup> Por outro lado, o juiz pragmático avalia as consequências práticas de sua decisão<sup>20</sup> por meio de uma abordagem empírica dos fatos que lhe são apresentados.<sup>21</sup>

O pensamento de Richard Posner é baseado na ideia de que a teoria do direito é insuficiente à construção de uma teoria da adjudicação judicial, e que o tripé científico e filosófico para preencher essa lacuna é formado pela economia, pelo pragmatismo e pelo liberalismo.<sup>22</sup> Richard Posner<sup>23</sup> destaca a existência de duas categorias de complexidades que estão sempre presentes no contexto de uma decisão judicial: as complexidades internas e as complexidades externas. Posner associa a ideia de complexidade à existência de um sistema, que envolve interconexões e interações entre os componentes desse sistema, que subjaz à tomada de decisão. Por sua vez, do direito, as complexidades internas estão dentro sistema jurídico, assim compreendido o conjunto de leis e atos normativos, a doutrina e a jurisprudência, que devem ser catalogadas, analisadas e interpretadas pelo juiz. Por fim, as complexidades externas são aquelas inerentes aos elementos extrajurídicos que podem influencia a decisão judicial, como o sistema político, social, econômico, ambiental, cultural, como, a título de exemplo, qualquer tipo de mercado, das relações entre poderes, de equilíbrio de biomas e tantos quantos forem aqueles conjuntos de elementos que podem ser visualizados como um sistema. Dentre as diferenças entre o juiz formalista e o juiz pragmático, o critério da análise das complexidades externas é exatamente o ponto de inflexão entre as duas atitudes, apontando Posner, no sentido de que o primeiro se afasta

---

<sup>19</sup> POSNER, Richard Allen. **Reflections on judging**. Cambridge. Harvard University Press, 2013, p. 108-120.

<sup>20</sup> POSNER, Richard Allen. **Law, pragmatism and democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 12.

<sup>21</sup> POSNER, Richard Allen. **Law, pragmatism and democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 60.

<sup>22</sup> POSNER, Richard Allen. **Overcoming law**. Cambridge: Harvard University Press, 1995, p. 4.

<sup>23</sup> POSNER, Richard Allen. **Reflections on judging**. Cambridge: Harvard University Press, 2013. p. 3-4 e 108-120.

das complexidades;<sup>24</sup> ao passo em que o segundo enfrenta-as, apesar de ambos serem cada vez mais confrontados pelas complexidades que muitos têm dificuldade de entender.<sup>25</sup>

Nesse sentido, a visão pragmática do papel do juiz também recebe repercussão na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em especial no entendimento do Ministro Roberto Barroso, por ocasião do julgamento do HC 152.752/PR, em que o magistrado pontua que a existência do assim chamado giro empírico-pragmático que se contrapõe ao mundo da retórica alheia aos fatos, significando que “o empirismo significa a valorização da experiência dos fatos, a verificação do que acontece no mundo real” e o pragmatismo “consiste em verificar que tipo de resultado uma decisão ou uma política pública produz sobre a realidade, produz no mundo real, se ela é capaz de satisfazer adequadamente às demandas existentes”.

Estabelecidas as premissas do papel pragmático da jurisdição, analisemos a partir de agora os pressupostos da interpretação prática com ênfase no raciocínio por abdução.

## **2.2 Interpretação prática**

A comunidade jurídica convive com o desafio de conferir precisão semântica às palavras. O expediente decorre da necessidade de conferir racionalidade ao discurso, reduzindo a complexidade, de ordem à produção da construção de uma realidade coletiva.

Aqui, adota-se o entendimento pelo qual não é possível distinguir interpretação e argumentação, pois aquela efetivamente se faz imersa em circunstâncias que contingenciam, limitam, condicionam, preordenam, impõem balizas ao intérprete.

O intérprete, assim, interage com a realidade a partir de propósitos e disposições preestabelecidas. Essas disposições, que demandam o livre

---

<sup>24</sup> POSNER, Richard Allen. **Reflections on judging**. Cambridge: Harvard University Press, 2013, p. 14.

<sup>25</sup> POSNER, Richard Allen. **Reflections on judging**. Cambridge: Harvard University Press, 2013, p. 55.

convencimento motivado, em vez da convicção íntima; a inescusabilidade de julgar e resolver o conflito, mesmo diante de vaguezas, ambiguidades e lacunas; controlabilidade imposta à analogia e equidade; e o dever de submissão dos juízos ao controle público da linguagem, mediante a fundamentação, demarcam o fator da intersubjetividade no princípio e no fim.

Segundo Kaufmann, há três princípios fundamentais de conhecimento racional dos valores: o princípio da argumentação, o princípio do consenso e o princípio da falibilidade.<sup>26</sup> A assim chamada verdade – e também os limites da argumentação jurídica – não estariam em um objeto, mas na intersubjetividade, isto é, na relação entre as pessoas e como elas estabelecem *entre si* suas verdades. Os limites da interpretação, portanto, não estariam na literalidade do texto, mas num processo dinâmico de depuração de proposições, sujeitas à possibilidade de falsificação e também à fundamentação, particularmente, por indução.

Sob a perspectiva pragmática, a intersubjetividade no direito é manifestada na investigação dos fatos, na consulta ao repertório, nos testes experienciais - das hipóteses - e, na projeção das aplicações práticas na realidade, em um contexto marcado por diversidade de consequências possíveis, condicionadas à posição que se pretenda adotar.

Dado que pensamento e a ação estão em relação de continuidade, a consistência do pensamento será aferida pela lealdade do intérprete prático ao repertório, que o vincula a uma comunidade particular, com a qual está comprometido. Nesse sentido, a evolução do direito não dá saltos. Ela é sempre gradativa, progressiva e gradual. Seus limites constam no do ordenamento, enquanto contingentes, no repertório preordenado à realização da justiça na forma do direito.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito**. 5ª ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 428-429.

<sup>27</sup> A verificação se determinada concepção de justiça é boa ou comprovadamente segura é uma questão que envolve a filosofia do direito ou a filosofia moral, questão que poderia ser sustentada em um debate interessante. Mas, em sua maior parte, tal debate não tem lugar no debate judicial, porque o dever de fazer justiça de acordo com o direito resolve a questão

Charles Sanders Peirce pontua que o objetivo da argumentação racional é descobrir a partir de fatos que conhecemos, fatos que não conhecemos e, nesse sentido, a argumentação seria confiável se nos fornecer uma conclusão verdadeira de premissas verdadeiras e, portanto, a questão da validade desse processo é puramente fático e não decorrente do puro racionalismo.<sup>28</sup> Com essa breve passagem, Peirce deixa patente sua posição pragmática no que tange à argumentação, considerando que o raciocínio somente será válido se calcado em fatos e não puramente em opiniões, fruto das construções subjetivas do orador.

Giovanni Tuzet afirma que Peirce estabelece que toda investigação científica é constituída por três passos de inferência. A primeira, chamada abdução, sugere a construção de uma hipótese para explicar determinado fato. A dedução determina as possíveis consequências dessa hipótese. Por fim, a indução testa as possíveis consequências da hipótese. Tuzet sugere que esse processo extraído da investigação científica pode ser aplicado a um modelo de justificação das decisões jurídicas, particularmente à adjudicação judicial.<sup>29</sup> Nesse sentido, no processo de aplicação judicial do direito, a abdução jurídica seria utilizada pelo julgador em duas tarefas: descobrir os fatos até então desconhecidos a partir daqueles já conhecidos e sucessivamente classificá-los conforme algum conceito - ou categoria - legal.<sup>30</sup> Finalizada a atividade de abdução, inicia-se o exercício de inferência por dedução que tem por objetivo inferir as consequências normativas dos fatos e de sua classificação legal, isto é, as consequências que *devem ser* observadas de acordo com as regras e princípios jurídicos. Por fim, segue o processo de inferência por indução, que avaliará ou testará as consequências normativas formuladas como produto da dedução.<sup>31 32</sup>

---

para os juízes. (MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Oxford: Clarendon, 1978, p. 73-74, tradução nossa).

<sup>28</sup> PEIRCE, Charles Sanders. **Writings of Charles S. Peirce**. Volume 3. Indiana: University Indianapolis, 1986, p. 244.

<sup>29</sup> TUZET, Giovanni. Legal Abduction. **In Cognitio**, São Paulo, Vol. 6 nº 2, p. 265-284, jul./dez. 2005, p. 268.

<sup>30</sup> TUZET, Giovanni. Legal Abduction. **In Cognitio**, São Paulo, Vol. 6 nº 2, p. 265-284, jul./dez. 2005, p. 268-269.

<sup>31</sup> TUZET, Giovanni. Legal Abduction. **In Cognitio**, São Paulo, Vol. 6 nº 2, p. 265-284, jul./dez. 2005, p. 269.

### 2.3 Análise do RHC 163.334/SC

Por ocasião do julgamento do RHC nº 163.334/SC, o Plenário do Supremo Tribunal Federal definiu a seguinte tese jurídica: "O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990." Em discussão, o Tribunal enfrentou a questão da criminalização da conduta do empresário que, por ocasião da venda, cobra o valor devido de ICMS do consumidor, mas não recolhe o tributo ao Estado. Trata-se, no caso, do comerciante sujeito passivo da relação tributária na figura de substituto processual, que ocorre nos tributos indiretos, isto é, naqueles em que há o consumidor, chamado de contribuinte de fato, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, e suporta a carga tributária, mas que, por expressa determinação legal, deve ser recolhido por um terceiro, o chamado contribuinte de direito, possuindo este, relação jurídica tributária com o Estado.

O processo teve origem na Justiça Comum Estadual do Estado de Santa Catarina. Em primeira instância, o juiz absolveu sumariamente os réus, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS próprio seria atípico, porquanto se trata de mero inadimplemento e que a Constituição brasileira proíbe a prisão por dívida.<sup>33</sup> Interposto o recurso de apelação contra a sentença, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina anulou a decisão e determinou o prosseguimento do processo penal, sob o fundamento de que o crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 pune a conduta do contribuinte de direito que cobra ou desconta o ICMS do contribuinte de fato, mas não o repassa ao Estado, conduta típica, porquanto, de apropriação indébita tributária, sendo afastada a tese do mero inadimplemento e da prisão civil por dívida. Contra o acórdão da apelação,

---

<sup>32</sup> Sobre a constatação de que toda e qualquer norma jurídica pode ser formalizada em um juízo lógico-dedutivo em que a premissa maior é a proposição legal, a premissa menor sendo os fatos e a conclusão sendo a síntese da incidência da norma sobre o fato v. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 34-36 e MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Oxford: Clarendon, 1978. p. 21-22.

<sup>33</sup> CRFB, Art. 5º, LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

os réus impetraram *habeas corpus* perante o Superior Tribunal de Justiça. O Tribunal da Cidadania negou a ordem, sob o fundamento de que o crime de apropriação indébita tributária tem necessariamente como sujeito ativo o contribuinte de direito na dinâmica dos tributos indiretos, sendo indevida a absolvição sumária baseada em atipicidade do não recolhimento do ICMS em operações próprias, devendo, portanto, ser analisadas as provas dos autos para a devida investigação do dolo da conduta de apropriação. Por fim, os réus interpuseram recurso em *habeas corpus* contra o acórdão do STJ perante o Supremo Tribunal Federal, no que resultou no acórdão que ora examinamos.

Como nosso escopo é analisar o acórdão à luz do pragmatismo jurídico, adotamos, neste ponto, um corte metodológico para isolar o objeto do estudo, estabelecendo um contraste, entre os votos dos Ministros Roberto Barroso, Relator, de um lado, e de outro, os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski. Esse contraste é deliberado e está de acordo com duas formas de analisar o fenômeno jurídico, o que resvala em dois critérios distintos de decidir: de um lado, a atitude pragmática e de outro a atitude formalista. Nesse sentido, cabe-nos realizar os cortes necessários para trazer à tona os pontos enfrentados nos votos do primeiro grupo de Ministros que possuem elementos que compõem o repertório do pragmatismo jurídico. Por outro lado, realçamos os pontos do segundo grupo de Ministro que constituem uma abordagem formal do direito, e em que medida são alvos de crítica do pragmatismo. Nesse sentido, e coerentemente com o corte metodológico, não analisamos o voto do Ministro sob o aspecto procedimental, isto é, se as regras e princípios do processo foram seguidos, como prévia oitiva das partes sobre os argumentos tratados do voto do Relator, ou se o tema, da forma como abordado, foi ventilado na peça de denúncia apresentada pelo Ministério Público.

Começemos pelo voto do Ministro Relator Roberto Barroso, que, por sinal, contém os maiores elementos para análise. Poderíamos para fins didáticos apontar três momentos no voto do Relator. Em um primeiro momento, são

expostos os pressupostos filosóficos jurídicos do Ministro quanto ao escopo do direito penal, devendo este, seguindo essa análise, ser sério, igualitário e moderado, tendo sido pontuado ainda dois vetores do direito penal tributário: o dever fundamental de pagar tributos, de um lado, e, de outro lado, a atipicidade do mero inadimplemento tributário. Em um segundo momento, o caso é analisado conforme os métodos tradicionais de interpretação, conforme denominados por ampla doutrina.<sup>34</sup> Em um terceiro momento, o voto sofre uma pequena inflexão, tendo o Ministro Relator aplicado uma interpretação restritiva ao resultado de sua própria construção.

Os pressupostos apontados pelo voto condutor serviram para o início da categorização do crime de apropriação indébita tributária. Todos devem pagar tributos mas, ao mesmo tempo, o mero inadimplemento não pode ser tratado como crime. Nesse sentido, há um tipo especial de inadimplemento que, uma vez praticado, torna a conduta criminosa. O raciocínio por abdução não está completo com os pressupostos. Analisando o desenrolar do voto, verifica-se que mesmo após a interpretação semântica, sistêmica e histórica, não houve um elemento que caracteriza aquele tipo especial de inadimplemento, ressaltando, posto que tais métodos serviram exclusivamente para o Ministro definir sujeito ativo, objeto material, ação nuclear e elemento subjetivo do tipo. Por sua vez, o método histórico somente reforçou a ideia de que a conduta de cobrar e descontar de terceiro o valor do tributo era deliberação do espírito do legislador. A abdução somente ganha forma por ocasião da interpretação teleológica e consequencialista, assim chamada pelo Ministro. Segundo registro do voto, "(...) a meu juízo, depois de analisados os fatos e os dados, que vou mencionar agora, eu formei uma convicção inequívoca no sentido que estou aqui defendendo". Além disso, destaca o Ministro Relator que "a realidade, os fatos da vida, tem um papel importante na normatividade e na maneira como as normas devem ser interpretadas." Mais adiante, pontua o magistrado: "Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais

---

<sup>34</sup> V. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 242-263.

sonogado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.”

Essas três colocações demonstram que a interpretação semântica da lei não foi suficiente para convencer o Ministro da tipicidade da conduta de apropriação indébita tributária. Foi necessário lançar mão de elementos outros - os fatos - que na linha de argumentação exposta, deveriam ter influência na norma abstrata, particularmente os efeitos negativos da atipicidade à livre concorrência e a constatação da improbabilidade de alguém ser preso por crimes tributários. Para comprovar tais conclusões, o Ministro trouxe dados empíricos do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e do Sindicom (Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes), que indicam a vantagem comparativa dos fornecedores que não pagam tributos. Para além dos dados, o Ministro, por fim, estabelece uma relação de causalidade entre a jurisprudência acerca da apropriação indébita tributária dos Tribunais de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul e a taxa de inadimplência oficial nesses dois Estados, concluindo que no caso de Santa Catarina, pelo fato do respectivo tribunal de justiça adotar jurisprudência no sentido da tipicidade da conduta apresentaria nível de inadimplemento inferior (4.52%) ao do Rio Grande do Sul (8,21%), em que se adota a tese da atipicidade da conduta.

Tais constatações fáticas, levaram o Ministro Relator a categorizar a conduta da atipicidade da conduta de apropriação indébita tributária. Finalizado esse primeiro raciocínio por abdução, seguem as consequências desse raciocínio, o que significa que a proposição legal deve incidir sobre os fatos por meio de um raciocínio lógico-dedutivo, que poderíamos representar segundo uma premissa maior, uma premissa menor e uma conclusão. A premissa maior é a proposição legal segundo a construção do Relator, o que seria algo como “É típica a conduta daquele que cobra ou desconta o ICMS do consumidor final, mas não o recolhe aos cofres do Estado”. A premissa menor seria o fato concreto como “A, comerciante,



cobrou o tributo de B, consumidor final, mas não recolheu o ICMS". Em conclusão, "A praticou conduta típica".

Estabelecidas as consequências do raciocínio abduutivo por meio da dedução, resta, por fim, testar as consequências. Neste ponto, o raciocínio indutivo deve ser aplicado. Buscamos assim na miríade de comerciantes que cobraram e não recolheram o ICMS se as peculiaridades dos casos permitiriam a adequação típica, levando em conta toda a construção do raciocínio até então desenvolvido. Verificamos que um dos pressupostos do direito penal para o Ministro Relator é a moderação. Não pareceria, contudo, moderado que toda e qualquer conduta de cobrar ICMS e não recolher o tributo ao Estado fosse conduta típica, desprezadas quaisquer peculiaridades. Ademais, toda e qualquer conduta assim praticada impactaria a livre concorrência? Não há prova empírica sobre isso não sendo possível afirmar. As consequências assim são testadas, mas não se coadunam com o raciocínio do Ministro. É necessário recomeçar o processo. Voltemos a um segundo raciocínio por abdução.

É exatamente neste ponto que toma lugar o terceiro momento do voto do Relator: a interpretação restritiva. Seria necessário um elemento específico que, se presente na conduta, autorizaria sua tipicidade. Para o Relator "a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades". Nesse sentido, "Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto". Portanto, é necessário um "propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado". Em síntese, segundo o Ministro:

A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o

encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

Nesse segundo raciocínio por abdução, o Ministro Relator refaz seu trajeto para manter coerência na argumentação. A conduta típica recebe uma nova categorização, ampliando a proposição legal para o seguinte: "Aquele que cobra ou desconta o ICMS e não recolhe o tributo ao Estado, de forma habitual, reiterada, através de práticas como utilização de laranjas e outras fraudes similares pratica conduta típica". Finalizada a categorização, é necessário extrair suas consequências, mais uma vez por um raciocínio lógico dedutivo, em que a proposição legal citada é a premissa maior. Por sua vez, a premissa menor é "A, comerciante, cobrou o tributo de B, consumidor final, mas não recolheu o ICMS, durante cinco anos, por meio da utilização de uma série de sociedades empresárias que se sucederam no tempo, a cada ano sendo criada uma com esvaziamento do patrimônio da anterior". Em conclusão, "A praticou conduta típica".

Por fim, testemos as consequências da proposição legal. Necessário, portanto, verificar a coerência entre os fatos atingidos pela decisão e a lógica desenvolvida na argumentação jurídica. Dentre as inúmeras condutas de cobrança de ICMS e não recolhimento do tributo ao Estado, apenas uma categoria de fatos estão aptos a permitir a incidência da norma, ou seja, aqueles praticados de forma reiterada e de acordo com uma lista de formas não taxativas por meio das quais aquela pode ser realizada. A restrição da incidência do tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 a exclusivamente uma categoria por meio da qual aquele fato pode ser realizada de certo reduz e modera o direito penal, posto que no universo de inadimplemento de causas das mais variadas, o inadimplemento reiterado, fraudulento ou anticoncorrencial representa um universo de casos menor. Testadas as consequências, ao que essa linha de raciocínio indica, a argumentação do Ministro Relator mantém coerência entre os próprios pressupostos e os casos concretos sobre os quais incidirá a norma jurídica abstrata construída. Finalizada a exposição dos três momentos do voto do Ministro Roberto Barroso e a correlação com o raciocínio por abdução, dedução e indução, expomos os principais pontos dos votos do Ministro Gilmar Mendes, que

iniciou a divergência, seguido pelo Ministro Ricardo Lewandowski apenas para fins de estabelecer o contraste entre as argumentações expostas.

O Ministro Gilmar Mendes parte do pressuposto de que o tipo penal do crime de apropriação indébita tributária requer “a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço” e, levando em conta que no caso concreto, conforme pontua o voto divergente, não houvera “a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990”, concluindo pela concessão da ordem de *habeas corpus*.

Por sua vez, o Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou a divergência, acrescentando como linha de argumentação empírica como uma forma de opor aos dados apresentados pelo Ministro relator, levando-lhe a uma outra conclusão no sentido de que o Estado não estaria em uma situação de desvantagem em relação ao contribuinte no que se refere a instrumentos de cobrança do crédito tributário. Registramos de seu voto o seguinte trecho:

Portanto, Presidente, não me impressionam os dados, que foram apresentados da tribuna e veiculados aqui em Plenário, de que a Fazenda Pública estaria totalmente inerte e desguarnecida de instrumentos legais para cobrar os sonegadores. Esses valores - 38,1 bilhões de execuções fiscais mais 2,8 bilhões de execuções previdenciárias - mostram a pujança do Judiciário e mostram realmente que a Fazenda Pública está plenamente aparelhada para combater a sonegação fiscal e a inadimplência no Brasil.

Constatamos assim que os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski se ativeram exclusivamente ao caso concreto, não tecendo comentários acerca da realidade brasileira da prática da sonegação fiscal como instrumento para fraudar a livre concorrência. Por seu lado, observamos ainda que, da forma como os dados empíricos foram utilizados pelo Ministro Ricardo Lewandowski, seu intento não foi o de exercer um raciocínio de abdução, dedução e indução para reformular uma categoria jurídica tendo em conta a complexidade sistêmica do direito penal tributário, mas apenas como um reforço argumentativo para contrapor os dados apresentados pelo Ministro Roberto Barroso.

Nesse sentido, podemos afirmar com Posner, por fim, que o Ministro Barroso, em seu voto, ao procurar nova categoria jurídica para acomodar a complexidade do direito penal tributário, baseando suas conclusões na coleta dos dados empíricos disponíveis, teve uma postura do juiz pragmático, ao passo em que os Ministros Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski, ao se aterem às consequências eminentemente jurídicas do caso concreto apresentado, tiveram uma postura do juiz formalista.

Nada obstante, com essa categorização das atitudes dos Ministros, não pretendemos tecer uma crítica dualista entre melhor ou pior. Em verdade, cada uma dessas atitudes possui virtudes e vícios e, portanto, requerem reflexão da comunidade jurídica a fim de que sejam debatidos não apenas as atitudes, mas também os procedimentos a serem adotados levando em conta o ordenamento jurídico como um todo.

### **3. O REPERTÓRIO: AS CONTINGÊNCIAS DA INTERVENÇÃO ESTATAL NO RECURSO À TUTELA PENAL DOS INTERESSES TRIBUTÁRIOS**

Até aqui, realizou-se a apresentação da relação entre o Direito e o pragmatismo, enquanto metodologia para conhecer o Direito Efetivo, para além da vigência, da validade e da eficácia. Em razão disso, os atributos pragmatistas foram perustrados e relacionados com realidades imanentes ao direito tributário.

Ao depois, foram constituídas as bases para a análise pragmática voto condutor, do julgamento do RHC nº 163.3334/SC, de lavra do Ministro Roberto Barroso, de ordem a concatenar a decisão à teoria pragmatista sobre o decidir.

A esta altura, cumpre a realização do teste empírico, mediante a aferição do vínculo entre a decisão e o repertório, que concerne a: reclassificação das sanções políticas, no direito tributário, a proporcionalidade, a subsidiariedade da instrumentalização do direito penal e, nesse sentido, passados em revista o instituto consentimento do ofendido.

A chamada criminalização da “apropriação indébita tributária” sob a redesignação do significado do inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/90, por ocasião do julgamento do RHC nº 163.3334/SC, ocorre em um determinado contexto de fenômenos tributários, que reporta à não-cumulatividade.

A não-cumulatividade, alçada à condição de Princípio Constitucional setorial no Direito Tributário está calcada no art. 153, §3º, II, art. 154, I e art. 155, §2º, I, referindo ao Imposto incidente sobre produtos industrializados e imposto residual, ambos, de competência da União, e ao imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A técnica aplicada à apuração da base de cálculo dos referidos impostos, ao preconizar que haverá a compensação entre o montante de imposto pago na operação anterior com o montante “cobrado” (destacado) na operação subsequente, estabelece uma conta abstrata em que se paga o saldo correspondente à diferença entre créditos e débitos, admitindo-se a restituição, quando da eventual antecipação tributária a maior, nos termos do RE 593.849/MG RG.

Segundo a posição do STF, a partir do seu voto condutor, percebem-se as notas distintivas entre o mero inadimplemento e o suporte fático. Em relação ao primeiro, haveria a impossibilidade de que o mero inadimplemento tributário configure crime, nos termos da súmula 430, do STJ, logo inviável seria a título de causa para prisão civil por dívida, confrontando a Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica - promulgado pelo Decreto 678/92 (Art. 7, item 7). No tocante ao segundo, o inadimplemento seria consequência de uma conduta reiterada e fraudulenta preordenada a, a um só tempo, frustrar as expectativas financeiras do Estado e causar desequilíbrio concorrencial entre os agentes econômicos, projetando-se sequência de efeitos sobre relações de trabalho e na cadeia de fornecimento e abastecimento, por exemplo.

Se, por um lado, a não cumulatividade é uma determinação constitucional, não constituindo uma opção para o contribuinte e, portanto, proveniente do mundo do direito; o inadimplemento concerne ao mundo dos fatos e, nesse sentido, não é apropriado aquilo que não foi titularizado, pois, muito embora a ambiguidade marcante nas palavras “pago” e “cobrado”, fixadas na Lei Maior, em verdade, o que ocorre é o repasse do encargo financeiro à pessoa que está na fase sucessiva da cadeia, conforme reza o art. 166, do CTN. Nesse sentido, o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, no julgamento do RE 574.706, segundo quem:

Nada obstante, segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte. Ao revés, o contribuinte age com contornos semelhantes aos de um depositário.

É nesse sentido, aliás, que este Plenário, ao examinar o RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017 (Tema 69), concluiu que o “ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. Isso porque, segundo concluiu a ilustrada maioria, o ICMS não integraria o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse contexto, o valor cobrado a título de ICMS apenas circula na contabilidade do sujeito passivo, mas não ingressa em seu patrimônio com definitividade.

A causa do inadimplemento tributário do ICMS pode ser multifatorial, variando, desde o aspecto voluntarístico, até a não realização da operação subsequente no todo ou em parte, por desistência ou cancelamento, extravio, deterioração, dentre outros.

As consequências do inadimplemento projetam-se sobre o patrimônio e sobre a atividade do sujeito passivo. Em relação às primeiras, tem-se a fixação de consectários legais e encargos sancionatórios, os quais acrescem à obrigação principal, nos termos do §1º, do art. 113, do CTN. Quanto às segundas, defluem a inscrição em dívida ativa, produção da Certidão Competente, cuja notificação demarca a presunção de fraude, o óbice à expedição de Certidão Negativa de Débitos, nos termos do art. 206, do CTN, a possibilidade de inscrição dos dados do devedor nos repositórios de órgãos de proteção ao crédito SPC/SERASA/CADIN, e no Cartório de Protesto, sob influxo da lei 9.492/97, da averbação pré-executória, no

registro imobiliário, de automóveis, embarcações e aeronaves, conforme a Lei 10.552/02 e compensação de ofício, conforme o art. 73, da lei 9.430/96.

A discussão doutrinária e jurisprudencial, nessa senda, concerne à distinção entre a legítima tutela extrajudicial do crédito tributário e a caracterização das sanções políticas, estas, compreendidas à guisa de limitações impostas ao regular exercício dos direitos fundamentais lícitos, condicionadas ao pagamento de tributos. Importantes enunciados sumulares foram produzidos, a exemplo da 70, 323 e 547, todos, do STF.

O tema foi objeto e alvo de uma alteração no panorama jurisprudencial no STF, notadamente, a partir do *leading case* RE 550.469/RJ (Caso *American Virginia*), em razão do que foram declaradas constitucionais as vias de constrição administrativa do contribuinte, mediante protesto (ADI 5135), inscrição de dados em órgãos restritivos, averbação pré-executória, ressalvando, contudo, os atos de indisponibilidade patrimonial extrajudicial (ADI 5881, ADI 5886, ADI 5890, ADI 5925, ADI 5931 e ADI 5932).

Conforme exposto no capítulo 2, do estudo, a aplicação do direito não ocorre sem a análise do caso concreto, desse modo cabe inquirir se a tutela penal é necessária, proporcional e adequada.

Em termos de adequação, muito embora a criminalização surta efeitos psicológicos em determinado quadrante da sociedade, protagonizado por agentes econômicos, o delito, em razão da pena cominada, é classificado como de menor potencial ofensivo, calhando em um acréscimo pecuniário, face a pena de multa que redundava em uma sobreoneração daquele inadimplente economicamente vulnerável.

Quanto à aferição finalística, o recrudescimento na tutela do bem jurídico - tributo ou ordem tributária - tende a não solucionar o problema apontado pelo Ministro Barroso, nomeadamente, a sonegação fiscal no Brasil, pois a um só tempo, haverá a limitação impingida à liberdade do agente econômico, com importantes reflexos no contexto de empresas familiares, com elevada possibilidade de sufocamento dos negócios, impagabilidade

dos tributos, acrescidos da multa penal, que junto às despesas do Estado com um novo apenado, demonstram meios inidôneos para os fins pretendidos.

Sobre a necessidade, questiona-se a utilidade da tutela penal dos interesses econômicos acerca da danosidade e periculosidade da conduta, mormente as sazonalidades mercadológicas e ondulação econômicas críticas em que comparecem os agentes econômicos em um país periférico, como é o caso do Brasil, com tantas vicissitudes, carências e deficiências estruturais.

A princípio, a criminalização da inadimplência do ICMS tende a não ser útil, pois não se está a falar em um ambiente de negócios equilibrado. Os efeitos da medida majoram a vulnerabilidade da maior camada de agentes econômicos, a qual não dispõe dos acessos aos mercados de crédito, reservas em moeda estrangeira, contratos de *hedge*, assistência jurídica, contábil e, inclusive, apoio gerencial profissional.

Por um outro lado, a qualificação por criminosa de uma categoria específica de conduta, marcada por reiteração e fraude, malgrado louvável a atitude do Ministro Roberto Barroso em reduzir o plexo de condutas subsumíveis ao tipo penal, devemos registrar a inexistência de dados empíricos, preordenados a testar na experiência a hipótese do julgado. Em razão disso, a representação fiscal para fins penais e a instauração de inquérito policial não deve ser automática, em relação à configuração do débito tributário ou à ruptura do parcelamento.

A proporcionalidade deve ser analisada à luz do sumo bem perseguido pelo direito, a justiça - no caso, a justiça tributária e concorrencial - e da ponderação dos bens jurídicos envolvidos e do desvalor da conduta.

Diante do cenário, não se vislumbra ataque à proporcionalidade, porquanto já exista no ordenamento tipificação semelhante, por meio do art. 168-A, do Código Penal. A principal nota distintiva entre os paradigmas constituídos pelo STF e STJ, é a fixação por parte daquele das notas necessárias (reiteração da conduta e fraude).



No entanto, registramos se eventualmente ocorrerem mais situações em zona de penumbra sobre a tipificação, como é o caso do lapso temporal necessário à configuração de um crime, do que situações efetivamente de práticas reiteradas de sonegação fiscal, poderíamos questionar a própria proporcionalidade de decisão do STF, na medida em que causaria mais malefícios à efetividade do direito do que benefícios, porquanto, o deslocamento da máquina pública criminal para perseguir a pretensão fiscal, em prejuízo das demais investigações vai de encontro às razões de decidir expostas pelo Ministro Relator quanto à não punição de efetivos infratores do bem jurídico que se pretende tutelar.

Conforme já exposto, linhas acima, ao referir sobre princípio da proporcionalidade, a subsidiariedade do direito penal também restaria comprometida, no sentido de que a instrumentalização da pena à ordem de *prima ratio*, em meio a contexto de discussão de teses jurídicas e no prazo para a homologação que pode ser expressa ou tácita, nos termos do §4º, do art. 150, do CTN.

Por fim, anotamos que a reiteração necessita de condutas ativas do contribuinte associada à tolerância passiva do Estado. A Fazenda Pública possui, ao menos, uma responsabilidade ética, pois, conforme visto, ela dispõe de uma série de mecanismos limitantes às práticas do contribuinte, notadamente, porque o sujeito passivo devedor contumaz não dispõe de meios para emissão das notas fiscais, por exemplo, afora os oferecidos pela administração tributária.

Nesse sentido, é impossível a existência da contumácia quando a administração adota uma postura ativa preordenada a coibir a habitualidade do não pagamento. A essa situação assemelha-se o caso do credor que, recalcitrante, concede créditos desprovidos de garantia em favor de devedor contumaz.

Nesses estágios, impossível não referir à estrita necessidade do consentimento do Estado, ofendido, para a caracterização da contumácia

## **CONCLUSÃO**

A efetividade, enquanto aproximação entre direito ideal e direito aplicado norteia a pesquisa no Estado pós-Constitucional, marcado pelo empenho em promover, além das liberdades individuais e à institucionalidade, a dignidade da pessoa humana, à classe de bem estético e fim último da ordem social.

A perspectiva sobre a função típica judiciária do poder, que é uno e emana do povo, também varia conforme alterações dos modos de vida e de pensar. Essa mobilidade é circunstanciada pela variação das vicissitudes e das expectativas normativas que as acompanha, fenômeno originário e nuclear da ordem, da normatividade.

O Direito, então, percebido a partir da experiência, demanda uma forma de aproximação que não lhe restrinja, em sua integridade e dinâmica constitutivas. Desse modo, o trabalho foi realizado a partir da metodologia pragmática, em seus atributos fundamentais: antifundacionalismo, interdisciplinaridade, contextualismo, consequencialismo e instrumentalismo.

A partir de então, foi descortinada a teoria pragmatista da decisão judicial que, além de silogismo categórico de forma típica dedutivo, aplica uma triádica composição hermenêutica principiada pela abdução.

A abdução está presente no momento da classificação da conduta ilícita penal tributária. Poderíamos listar três categorias que podem ser estabelecidas ante o fato do não pagamento do tributo: o mero inadimplemento, o não pagamento de forma dolosa e uma espécie de fraude praticada de forma reiterada.

Tendo por pano de fundo o julgamento do RHC 163.344/SC que versou sobre o crime de apropriação indébita tributária, sob a ressignificação do inciso II, do art. 2º, da Lei 8137/90, o relator e autor do voto condutor, o Ministro Luís Roberto Barroso buscou atribuir a devida classificação de determinado ilícito tributário, à luz das complexidades de um mercado

competitivo baseado, em parte, em um senso de justiça, qual seja, a ideia de que a prática de fraude contraria a própria lógica do ordenamento jurídico e, em outra parte, pelos fatos observáveis por meio de dados estatísticos juntados ao processo, além de informações prestadas pelos *amici curiae* que dele participaram.

Para a caracterização da conduta penalmente relevante, o Ministro, entretanto, exige uma fraude qualificada, em ordem a estabelecer um equilíbrio entre a efetividade do direito, de um lado, e os limites do direito, de outro, seguindo os próprios pressupostos lançados no voto: o direito penal deve ser justo, sério e moderado.

Esse ponto estaria entre a impossibilidade de criminalização do mero inadimplemento e a efetividade do direito a ponto de criminalizar todo e qualquer tipo de fraude. Buscou-se no ponto uma limitação do direito: exige-se que o juiz do caso concreto avalie indícios de ocorrência de fraude qualificada pelo devedor contumaz.

Poderíamos dizer que, no momento da indução, no teste das consequências, o Ministro entendeu que a efetividade do direito penal não poderia chegar a um grau de punibilidade a ponto de punir toda e qualquer fraude.

Nesse sentido, o voto do Ministro promoveu uma abdução, porque buscou na categoria da fraude a devida classificação da conduta típica do crime de apropriação indébita tributária, mas ao testar as consequências, pode ter verificado que a aplicação da lei poderia ser demasiadamente gravosa, impondo-se certa constrição ao exigir que a fraude deveria ser qualificada segundo uma lista de requisitos não taxativos que devem ser analisados em cada caso.

Para que o julgador possa pensar a categoria de fraude, em relação ao inciso II, do art 2º, da Lei 8.137/90, deve haver a formulação de hipóteses que contemplem cumulativamente fraude e recalcitrância da parte do sujeito passivo da obrigação tributária. E nessa tarefa exige, além da classificação dos fatos, postos em juízo, em espécies ou classes de

manifestações as análises de adequação, necessidade e proporcionalidade e, portanto, a pergunta feita pelo julgador é se ante o contato com a realidade, este evento é subsumível àquilo que o repertório indica como de natureza fraudulenta e, ante a subsidiariedade, penalmente relevante.

## **REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS**

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** São Paulo, Saraiva, 1996.

CAMARGO, Margarida Lacombe. **O Pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro**, in: Vinte Anos da Constituição Federal de 1988, Coord. Cláudio Pereira de Souza Neto, Sarmento e Binenbojm, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico.** Tradução de João Baptista Machado. 11ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

FEBRAJO, Alberto. **Verso um concetto sociologico di diritto.** Milano: Guffré editore, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.** 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FREUD, Sigmund. **Além do princípio do prazer.** Tradução de Maria Rita Salzano Moraes. São Paulo: Autêntica, 2020.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito.** 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios).** São Paulo: Malheiros, 2021.

MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory.** Oxford: Clarendon, 1978.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3ª edição. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Writings of Charles S. Peirce**. Vol. 3. Indiana: University Indianapolis, 1986.

POSNER, Richard Allen. **Law, pragmatism and democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

\_\_\_\_\_. **Overcoming law**. Cambridge: Harvard University Press, 1995.

\_\_\_\_\_. **Reflections on judging**. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico**. In: Vilém Flusser e Juristas, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009.

TUZET, Giovanni. Legal Abduction. **In Cognitio**, São Paulo, Vol. 6 nº 2, p. 265-284, jul./dez. 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.