

**AS LEGALIDADES E O PRAZO DE VENCIMENTO DO
TRIBUTO: A (IM)POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO
DO PRAZO DE PAGAMENTO POR ATO INFRALEGAL
E A TIPICIDADE DO CRIME DO ART. 2º, II, DA LEI Nº
8.137/1990**

Priscilla Queiroga Câmara

Mestranda em Direito Tributário pelo IBET

Especialista em Direito Tributário pelo IBET

Graduada em Direito pela UFRN

Professora seminarista do Curso de Especialização

em Direito Tributário do IBET

RESUMO: O presente trabalho se propõe a avaliar se é possível a alteração do prazo de vencimento de tributo por ato infralegal e como isso impacta a tipicidade formal de tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Para tanto, considerando a força do princípio da legalidade nos âmbitos tributário e penal, utilizar-se-á a teoria da regra-matriz de incidência para averiguar a posição sintática da norma referente ao prazo de pagamento do tributo e determinar a necessidade de sua veiculação por meio de lei, e, a partir disso, fixar o conteúdo do critério temporal do referido delito de apropriação indébita tributária. Ao final, conclui-se que a punição criminal por descumprimento de ato infralegal é inconstitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da legalidade. Prazo de pagamento. Infração. Apropriação indébita tributária. Regra-matriz de incidência.

INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos é uma das facetas da autonomia – talvez a de maior importância, a autonomia financeira – dos entes políticos garantida pelo Pacto Federativo estabelecido na Constituição Federal. Também é a forma mais maleável de enriquecimento do Estado que, manejando as teias do direito tributário, pode diminuir ou aumentar o recebimento de seus dividendos sem interfe-

rência, ao menos em tese, dos outros entes e independentemente da vontade dos cidadãos, desde que siga os limites impostos pelo ordenamento jurídico.

O problema surge quando a medida escolhida de interferência na tributação é a alteração do prazo de vencimento, seja para postergar ou adiantar o ato de adimplemento pelo sujeito passivo.

Isso porque a simples variação de tal prazo não implica necessariamente em aumento do valor do tributo, porém, tem decisivo valor para a subsunção das normas sancionatórias, inclusive na seara criminal, em especial do tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), pelo qual é punido com detenção de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos e multa aquele que “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”.

Assim, considerando o princípio constitucional da legalidade e sua força perante os ramos do direito tributário e penal, pergunta-se qual seria o veículo normativo apto a introduzir a norma que põe o termo de pagamento no sistema jurídico, como também quais as repercussões criminais dessa resposta sobre a tipicidade formal do referido delito.

Para tanto, utilizar-se-á a teoria da regra-matriz de incidência para averiguar a posição sintática da norma referente ao prazo de pagamento do tributo e investigar a necessidade, ou não, de sua veiculação por meio de lei *strictu sensu*, e, a partir disso, fixar o conteúdo do critério temporal do referido delito de apropriação indébita tributária constitucionalmente adequado.

1. AS LEGALIDADES TRIBUTÁRIA E PENAL

A legalidade é um dos mais solenes princípios positivados na Constituição, encontrando-se dentre o rol de garantias constitucionais positivadas no art. 5º, da Carta Magna: “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Nas palavras do constitucionalista¹ MARCELO NOVELINO:

¹ A despeito de reservar seus esforços à seara tributária, entendemos exemplar a definição de PAULO DE BARROS CARVALHO para o princípio da legalidade que ora se destaca: “O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao princípio constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.” (CARVALHO, 2009, p. 294)

A legalidade é garantia voltada à proteção de direitos fundamentais ligados a valores diversos, em especial, liberdade, propriedade e segurança jurídica. O princípio da legalidade tem por objetivo limitar o poder do Estado de modo a impedir ações e medidas arbitrárias. Para isso, a Constituição confere ao Legislativo, órgão máximo de expressão da vontade popular, a função precípua de criar leis, as quais devem ser pautadas pelo critério da razoabilidade e elaboradas em conformidade com os preceitos constitucionais. (NOVELINO, 2016, p.386)

Para a seara tributária, cuja disciplina recai sobre o patrimônio do administrado, o legislador constituinte redobrou o cuidado sobre a matéria e dispôs especificamente acerca da legalidade tributária no art. 150, I, pelo qual “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Com isso, temos que norma dirigida à instituição ou aumento de tributo deverá ser introduzida no sistema jurídico por meio de lei, ordinária ou complementar a depender da exigência constitucional. Em outras palavras, somente lei em sentido estrito é veículo apto a estipular os critérios da regra-matriz de incidência quando da criação do tributo, determinando as notas definidoras do fato jurídico e da relação jurídica tributária implicada para que a subsunção² do fato à norma seja possível.

É o detalhe da legalidade que se costuma denominar princípio da tipicidade tributária que, nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO tem duas acepções: (i) no plano legislativo, em que exige que a lei adventícia discipline, de modo expresse e inequívoco, os critérios definidores do fato jurídico e da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, onde se demanda a estrita subsunção

² O processo de positivação (ou de incidência) normativa é didaticamente explicado por SÍLVIA REGINA ZOMER: “O verbo incidir significa “cair sobre”. Tomando-se a realidade jurídica como contexto e a linguagem como elemento essencial para a constituição desta realidade, poderemos pensar no significado de incidência como projeção da linguagem jurídica sobre a linguagem social, no sentido de regular as condutas intersubjetivas. (...) O homem (aplicador do direito), inicialmente, observa os dois planos: do direito e do social, do primeiro plano (do dever-ser), a partir dos enunciados prescritivos, constitui as normas jurídicas gerais e abstratas, em que, na hipótese normativa, se concentram os créditos conotativos que lhe permitem, ao observar o plano social (do ser), identificar a classe de eventos, que, por corresponder àqueles critérios, deva ser juridicizada (subsunção – inclusão de classes). Neste momento, avaliando a linguagem das provas, constrói outra norma jurídica – individual e concreta, em que, no antecedente, constitui o fato jurídico tributário (evento vertido em linguagem competente do direito). Deste modo, traz para a realidade do direito aquilo que pertencia à realidade social, por meio de uma nova linguagem – a linguagem jurídica. Como consequência lógica, por força da imputação, instaura-se um fato jurídico relacional, ou seja, uma relação jurídica que representa o vínculo abstrato que enlaça dois sujeitos de direito – um com o direito subjetivo de exigir o cumprimento de determinada prestação, e outro com dever subjetivo de cumpri-la. É este o fenômeno da incidência ou aplicação do Direito”. (ZOMER, 2016, p. l. 2096/2159)

do evento aos preceitos estabelecidos na norma geral e abstrata que prevê a regra-matriz de incidência. Comentando a tipicidade tributária diz o citado autor:

Corolário inevitável da aplicação desse princípio é a necessidade de que os deveres sejam introduzidos no sistema de direito positivo por veículos introdutores primários, com força de lei, portanto. E mais, porque os agentes da administração pública, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita. (CARVALHO, 2009, p. 298)

Seguindo a mesma trilha, na seara penal também houve redobrado cuidado do legislador constitucional ao expressar como garantia fundamental a ordem de que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (art. 5º, XXXIX, da Constituição), já que o bem jurídico atingido pela força da *ultima ratio* é a liberdade dos cidadãos.

Dessa maneira, a tipicidade penal é enxergada nos mesmos moldes que a tributária. Na análise do fato típico (para usar a nomenclatura da teoria penal), haverá a verificação de se determinado resultado foi necessariamente produzido por uma conduta humana, se tal acontecimento encontra-se previsto na legislação como infração penal (crime ou contravenção) e se o ocorrido no mundo dos fatos amolda-se perfeitamente ao modelo previamente previsto em lei, fenômeno esse denominado pelos penalistas³ de adequação típica ou juízo de tipicidade.

E, como não poderia ser diferente, todo esse percurso de instituição, interpretação e aplicação da norma penal é pautada pela exigência da lei em sentido estrito, pauta de imprescindível obediência num Estado Democrático de Direito, conforme enfatiza CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

O princípio da legalidade constitui uma efetiva limitação ao poder punitivo estatal. Embora seja hoje um princípio fundamental do direito penal, seu reconhecimento percorreu um longo processo, com avanços e recursos, não passando, muitas vezes, de simples “fachada formal” de determinados Estados. (...) O princípio da legalidade

3 Acerca da matéria, ensina CÉZAR ROBERTO BITENCOURT: “Há uma operação intelectual de conexão entre a infinita variedade de fatos possíveis da vida real e o modelo típico descrito na lei. Essa operação, que consiste em analisar se determinada conduta se adapta aos requisitos descritos na lei, para qualificá-la como infração penal, chama-se ‘juízo de tipicidade’, que, na afirmação de Zaffaroni, ‘cumpre uma função fundamental na sistemática penal. Sem ele a teoria ficaria sem base, porque a antijuridicidade deambularia sem estabilidade e a culpabilidade perderia sustentação pelo desmoroamento do seu objeto. Quando o resultado desse juízo for positivo significa que a conduta analisada reveste-se de tipicidade. No entanto, a *contrario sensu*, quando o juízo de tipicidade for negativo estaremos diante da atipicidade da conduta, o que significa que a conduta não é relevante para o Direito Penal, mesmo que seja ilícita perante outros ramos jurídicos (v. g., civil, administrativo, tributário etc.)”. (BITENCOURT, 2016, p. 345)

é um imperativo que não admite desvios nem exceções e representa uma conquista da consciência jurídica que obedece a exigências de justiça, que somente os regimes totalitários o têm negado. (BITEN-COURT, 2016, p. 50)

Então, a partir desses preceitos, podemos afirmar que a imposição de tributos e penalidades deve estar amparada em texto de lei *strictu sensu*. E, para tanto, a boa técnica legislativa, tanto penal como tributária, é orientada pela busca da eliminação, ao menos da redução máxima, de ambiguidades e vagueza nos termos empregados em seus respectivos tipos, ou seja, foco na tipicidade fechada, mesmo que no campo criminal esse objetivo seja de difícil alcance, como assenta GUILHERME DE SOUZA NUCCI:

O tipo aberto, (...), apresenta-se composto por elementos normativos ou subjetivos. Considerando-se a necessária flexibilidade de certas figuras típicas, de modo a garantir a sua correta aplicação, não se pode desprezar a utilização desses fatores, desde que se opere com cautela. (...)

Antes de editar um tipo penal incriminador, deveria o legislador certificar-se, valendo-se de operadores do Direito capacitados na área, de ser inteligível, completo e taxativo. Não é o que acontece. Tipos penais são lançados como inéditos, trazendo consigo intensas fórmulas casuísticas de interpretação. Tal contexto (...) deve ser banido do mundo penal, ainda que precise da intervenção do Judiciário, proclamando a inconstitucionalidade do tipo incriminador por lesão ao princípio da legalidade. (NUCCI, 2010, p. 90)

Um dos exemplos da inevitável vagueza dos tipos penais está na existência de normas penais “em branco”⁴, que demandam construção de sentido com complementação de outros veículos normativos que não o instituidor da infração penal. É o caso do crime de apropriação indébita tributária, analisado a seguir.

2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA PENAL DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

A teoria da regra-matriz de incidência, inicialmente criada pelo professor

⁴ Não se conhece na doutrina penal qualquer questionamento acerca da legalidade pelos delitos penais em branco. Ao contrário, mesmo que a complementação significativa seja veiculada por atos infralegais, como é o caso da lei de drogas (nº 11.343/2006), a aplicação é pacífica. Destaco o comentário de GUILHERME DE SOUZA NUCCI: “Parece-nos razoável a existência de normas penais em branco. Lembremos que o branco da norma, dependente de complemento, pode ser integralmente preenchido por meio de consulta a outra norma vigente, em textos de conhecimento público. Ademais, a norma em branco pode ser muito mais segura do que tipos penais excessivamente abertos.” (NUCCI, 2010, p. 93)

PAULO DE BARROS CARVALHO com foco tributário⁵, mas que depois ganhou adeptos pelas demais áreas do direito, surge como um instrumento de auxílio ao intérprete na “montagem” da norma (em sentido estrito⁶) geral e abstrata que traz o “mínimo irredutível do deontico”, ou seja, os critérios mínimos e essenciais para a incidência da norma.

Para se construir a regra-matriz de incidência, toma-se por base a estrutura hipotético-condicional da norma jurídica para a regulação das condutas intersubjetivas, em que, abarcados pelo functor deontico neutro (sendo, portanto, linguagem prescritiva), o antecedente descreve um fato jurídico futuro e de possível ocorrência, determinado no tempo e no espaço, a partir do qual, constatada e/ou registrada linguisticamente sua perfectibilização, será imputada uma relação jurídica modalizada (obrigatório, permitido ou proibido) entre sujeitos de direito em torno de uma prestação.

Assim, encontra-se no pressuposto normativo os critérios: (i) material, que descreve a conduta humana, por meio de um verbo e um complemento; (ii) temporal e (iii) espacial, que situam referida conduta no tempo e no espaço; e no suposto os elementos da relação jurídica, isto é, (iv) sujeitos passivo e ativo, em que o segundo detém direito subjetivo de cobrar do primeiro, devedor jurídico, o cumprimento da obrigação e (v) critério prestacional, objeto da obrigação, que, pode se revestir (genericamente) das formas de dar, fazer ou não fazer. Essa é a estrutura básica de todas as normas jurídicas em sentido estrito.

Como dito alhures, a regra-matriz não se restringe ao âmbito tributário, sendo seu raciocínio universal no direito positivo, cabendo ao intérprete adaptar o arranjo dos critérios conforme a necessidade de cada positivação, mantendo, por

5 Do ponto de vista tributário, o referido professor explica a estrutura e critérios de dita norma: “A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. (...)”

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”. (CARVALHO, 2009, p. 604/605)

6 A distinção entre norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito é utilizada pelo professor Paulo de Barros Carvalho para melhor análise analítica do sistema do direito positivo, empregando o nobre doutrinador o termo “normas jurídicas em sentido amplo” para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito”. (CARVALHO, *Direito Tributário, linguagem e método*, 2009, p. 128)

óbvio, a estrutura hipotético-condicional com a descrição de um fato jurídico no antecedente e de uma relação jurídica entre sujeitos de direito no consequente.

Para o âmbito penal, a adaptação da fórmula básica da regra-matriz de incidência leva em consideração uma das premissas basilares deste ramo do direito que é a vedação da responsabilização objetiva do sujeito delinquente, bem como a particularidade do objeto prestacional ser uma pena (privativa de liberdade, restritiva de direitos e/ou multa) a ser individualizada pelo magistrado dentro da quantidade disposta no tipo⁷.

Dessa forma, a incidência da norma penal é pautada pela existência de critério volitivo na conduta criminosa, no que o critério material do antecedente normativo ganha mais um complemento: elemento subjetivo de culpabilidade (dolo e/ou culpa⁸); e o consequente conta com um critério objetacional dividido em qualificação (qual modalidade de pena será aplicada) e quantificação (quanto de pena será cominada).

Importante destacar que temos duas⁹ acepções semânticas para a expressão “regra-matriz de incidência”. A primeira, como fórmula lógico-sintática da norma jurídica em sentido estrito, em que se aponta os critérios componentes de sua estrutura, mas sem se preocupar com o conteúdo de sentido de cada um – é como viemos tratando até então. A segunda, que é a que nos interessa e vamos utilizar a partir deste ponto, é justamente o preenchimento dos critérios da regra-matriz a partir dos enunciados prescritivos relativos à matéria.

Assim sendo, para a regra-matriz do crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, cujo tipo prevê como passível de detenção, de 06 meses a 02 anos, e multa, a conduta de “deixar de recolher, no

7 Registre-se que a dosimetria da pena é atividade bastante complexa e efetuada em três etapas pelo magistrado sentenciante, podendo na terceira, em que se aplicam as causas de aumento e/ou diminuição de pena cabíveis, haver extrapolação para aquém ou além dos marcos determinados no tipo penal. Porém, para os fins a que se propõe este breve ensaio, basta a noção de que para cada crime há um limite inicial máximo e mínimo de pena.

8 A definição de crimes dolosos e culposos está no art. 18 do Código Penal, o qual, em seu parágrafo único assenta a excepcionalidade da imputação por culpa, ou seja, para que o crime seja punido por conduta imprudente, negligente ou imperita deverá haver previsão expressa na lei. No caso dos crimes contra a ordem tributária, não há tal previsão, fazendo com que todos os delitos dessa natureza sejam punidos pelo dolo, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

9 Sobre essa ambiguidade, destacamos os ensinamentos de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “Não imune ao problema da ambiguidade, a expressão “regra-matriz” pode ser utilizada em duas acepções, significando realidades distintas: (i) estrutura lógica; e (ii) norma jurídica em sentido estrito. No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados”. (CARVALHO, 2016, p. 420/421)

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”, temos a seguinte estrutura semanticamente considerada:

- a) Critério material: deixar de recolher aos cofres públicos valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de terceiro;
- b) Critério temporal: primeiro dia após o prazo legal de recolhimento;
- c) Critério espacial: estado onde ocorreu a operação de circulação de mercadorias;
- d) Critério subjetivo de culpabilidade (dolo ou culpa): dolo;
- e) Critério subjetivo (sujeitos): Estado brasileiro como vítima e como autor do crime aquele que descontou ou cobrou tributo de terceiro e não o recolheu aos cofres públicos, tendo o dever jurídico de fazê-lo, no prazo determinado em lei;
- f) Critério objetacional: detenção (privativa de liberdade), de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

2.1. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E SEU CRITÉRIO TEMPORAL EM BRANCO

Formada a regra-matriz do crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, devemos atentar para a particularidade que envolve todos os crimes penal-tributários, qual seja, a de que a lei penal não incide diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas sobre comportamentos ou fatos regulados previamente pela lei tributária. Por isso, como ensina CARRAZZA, “É preciso conhecermos a qualificação e os efeitos jurídicos que a lei tributária dá a esses comportamentos ou fatos, para só depois verificarmos se eles se subsomem à lei penal”. (CARRAZZA, 2002, p. 470)

Isso quer dizer que os crimes contra a ordem tributária sempre são dependentes de complementação interpretativa nas leis tributárias, podendo os enunciados penais ser considerados “vagos” de certo modo, estando no ramo do direito tributário a resposta de sua definição semântica para que se dê ensejo à incidência da regra-matriz penal.

Os escritos com essa característica são tratados na Ciência Penal como “leis penais em branco”, explicados por CEZAR ROBERTO BITENCOURT nos

seguintes termos:

Trata-se, na realidade, de normas de conteúdo incompleto, vago, impreciso, também denominadas normas imperfeitas, por dependerem de complementação por outra norma jurídica (lei, decreto, regulamento, portaria, resolução etc.), para concluírem a descrição da conduta proibida. A falta ou inexistência dessa dita norma complementadora impede que a descrição da conduta proibida se complete, ficando em aberto ou descrição típica. Dito de outra forma, a norma complementar de uma lei penal em branco integra o próprio tipo penal, uma vez que esta é imperfeita, e, por conseguinte, incompreensível por não se referir a uma conduta juridicamente determinada e, fatidicamente, identificável. (BITENCOURT, 2016, p. 201)

Cabe registrar que tal entendimento acerca da complementação do sentido das normas penais não se amolda ao entendimento construtivista acerca da atividade interpretativa do sistema do direito positivo.

Quando se adota o modelo construtivista como instrumento de estudo, tem-se por uma das premissas fundantes a circunstância de que o homem constrói sua realidade a partir da linguagem. Enxergar o direito por esse método de análise significa ter em mente que a leitura do jurista não é meramente descritiva do texto jurídico, “extraíndo” o significado das leis. Ao revés, é uma atividade construtiva em que se atribui sentido aos enunciados prescritivos, verdadeiramente edificando as normas jurídicas a partir dos textos num constante e imprescindível esforço interpretativo do ser cognoscente, que abrange os enunciados de todo o sistema, considerando as relações de coordenação e subordinação com que se alinham.

E, nesse desiderato de produção de conteúdo, ao lado da inesgotabilidade de sentidos, temos a intertextualidade como axioma da atividade interpretativa, sendo esse último definido por PAULO DE BARROS CARVALHO como sendo “o intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles”. Em outras palavras, o professor paulista elucida que “a intertextualidade é o processo constitutivo, ou melhor, o procedimento elementar para a composição do texto, que, partindo de duas ou mais materialidades textuais, desenha e atualiza o sentido naquela particular situação de interdiscursividade”. (CARVALHO, 2009, pp. 193 e 195)

Com isso, tem-se a constante comunicação entre os textos, bem como a inevitável inserção destes num contexto elucidativo, importante para a delimitação dos horizontes de cultura do intérprete. Nos termos construtivistas, para o texto jurídico, tal comunicação se dá tanto para com os outros sistemas linguísti-

cos, como internamente, dentre as linguagens específicas de cada ramo do direito – repartido didaticamente, mas que não perde o caráter unitário do sistema. Assim, todas as normas seriam, de certa forma¹⁰, normas penais em branco.

De uma maneira ou de outra, inegável é que existe a necessidade de comunicação entre os textos penal e tributário para que o evento descrito conotativamente na hipótese na norma impositiva penal seja corretamente vertido na linguagem competente, inclusive no que se refere ao critério temporal, foco deste trabalho de acordo com o corte metodológico ora traçado.

Para a determinação do instante em que se considera ocorrido o evento delituoso, o Código Penal brasileiro adotou como regra a teoria da atividade em seu art. 4º: “Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”. Assim, considera-se praticado o crime no momento da conduta (ação ou omissão), pouco importando o momento do resultado.

A despeito da regra geral, o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 trouxe prescrição específica acerca do critério temporal, anotando expressamente que o “prazo legal” para pagamento do tributo é o marco a ser considerado. A expressão demonstra claramente a natureza de norma penal em branco do critério temporal do crime de apropriação indébita tributária, isto é, a necessidade de incursão no direito tributário para o encontro deste momento, sendo a linguagem deste ramo, especificamente os enunciados prescritivos instituidores do tributo, a responsável por apontar qual o período que o sujeito passivo da relação jurídica tributária tem para adimplir sua obrigação.

Desta feita, temos que a ordenação tributária acerca do prazo de vencimento regulamenta o referido tipo penal, sendo, portanto, necessário esclarecer a natureza dessa norma (em sentido amplo) e estabelecer qual veículo normativo é apto para sua disciplina no sistema jurídico, se somente lei ou também atos infralegais.

10 Sobre o tema anota-se a observação de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO que, atenta ao processo de construção de sentidos encampado pelo constructivismo, mas respeitando os ensinamentos da Ciência Penal tradicional sobre a busca de sentido em outras “fontes” que não a do crime, adverte que o intérprete deverá atentar se o sentido construído é realmente determinante para a identificação dos critérios da hipótese penal antes de chamar a norma de “norma penal em branco”. Diz a autora: “A generalização de que todas as normas penais tributárias são ‘normas penais em branco’, porque, na sua construção, devemos nos reportar aos enunciados das leis que instituem os tributos, ou construirmos as significações de acordo com conceitos fornecidos pelo ordenamento jurídico tributário, é perigosa. Existem normas penais tributárias que dependem de informações contidas na legislação tributária para identificação de seus critérios e, nesse sentido, poderiam ser classificadas como ‘normas penais em branco’. No entanto, existem normas penais tributárias cujas informações para identificação de seus critérios encontram-se na legislação penal, embora algumas complementações devam ser compreendidas na legislação tributária. Por isso, antes de generalizar, temos que analisar cada um, para sabermos quais enunciados serviram de base para a sua construção, para só então podermos afirmar se trata-se, ou não, tem uma norma penal tributária em branco.” (CARVALHO, 2009, p. 154)

3. PRAZO DE PAGAMENTO DO TRIBUTO: LEGALIDADE OU NORMATIVIDADE?

O pagamento é uma das formas de extinção da obrigação tributária previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional, o qual pode ser definido como “a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária, correspondente ao débito do tributo”. (CARVALHO, 2009, p. 541/542).

É verdadeiro fato jurídico, pois somente terá o condão de extinguir a obrigação quando o evento do adimplemento for vertido em linguagem competente para sua comprovação (recibo de pagamento). PAULO DE BARROS CARVALHO também aponta a possibilidade de encará-lo como norma e relação jurídica ao ensinar que “Em termos analíticos, o “recibo de pagamento” contém os enunciados necessários e suficientes para construirmos uma norma individual e concreta, em cujo antecedente vem relatado o fato da existência da dívida e, no conseqüente, uma relação que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo”. (CARVALHO, 2010, p. 266)

Independentemente da forma como se encare o pagamento, imprescindível a consideração de que é uma atividade, que ocorre em determinado instante de tempo, e que o sistema jurídico deve fixar o período em que tal conduta deve acontecer para ser considerada lícita. Ou seja, imprescindível a prescrição do prazo de vencimento da obrigação.

O Código Tributário Nacional cuidou de enunciar a regra geral para prazo de pagamento em seu art. 160, pelo qual: “quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

Complementando o sentido da regra, também houve previsão no CTN para esclarecimento do sentido do termo “legislação”, desta vez no art. 96: “A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Da leitura dos referidos dispositivos, combinada com o entendimento de que a alteração do prazo de vencimento não implica a criação ou aumento de tributo e com a consideração do poder regulamentar da Administração, chegou-se à conclusão que o prazo de pagamento de tributos poderia ser veiculado tanto por lei como por normas infralegais, sem que houvesse desrespeito ao princípio da legalidade prescrito pelo art. 150, I, da Constituição Federal.

É nesse sentido a jurisprudência consolidada¹¹ do Supremo Tribunal Fe-

11 Como exemplo da aplicação do entendimento pela possibilidade de ato infralegal fixar o prazo de recolhimento de tributos podemos citar ainda os seguintes julgados do STF: RE 140669, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1998, DJ 14-05-2001 PP-00189 EMENT VOL-

deral desde 1995, quando do julgamento do RE nº 172394, cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONVERSÃO DO DÉBITO EM UNIDADES FISCAIS (UFESP). ART. 109 DA LEI PAULISTA N. 6.374/89 E DECRETOS N.º 30.356/89 E 30.524/89 QUE A REGULAMENTARAM. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA SUA CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELAS LETRAS A E C. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Alegação descabida. Prevista, no dispositivo legal sob enfoque, a atualização monetária dos débitos de ICMS, não há como se falar, no caso, em ofensa ao princípio da legalidade. De outra parte, não se compreendendo no campo reservado a lei, pelo Texto Fundamental, a definição do vencimento e do modo pelo qual se procederá a atualização monetária das obrigações tributárias, também não se pode ter por configurada delegação de poderes no cometimento de tais encargos, pelo legislador ordinário, ao Poder regulamentar. De considerar-se, por fim, que o princípio da não-cumulatividade não é infringido pelo fato de vir a ser recolhido, por valor corrigido, o imposto apurado, na época própria, pela diferença entre créditos e débitos efetuados pelos respectivos valores singelos, já que da correção do tributo não resulta acréscimo, mas simples atualização monetária do quantum devido. Inconstitucionalidades não configuradas. Recurso conhecido, mas improvido. (RE 172394, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 21/06/1995, DJ 15-09-1995 PP-29549 EMENT VOL-01800-12 PP-02317 RTJ VOL-00176-02 PP-00894)

Então, com a chancela do Supremo Tribunal Federal e da literalidade dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional, não é incomum a prática administrativa de alterar o prazo de pagamento dos tributos, em especial em épocas de crise, por meio de atos infralegais veiculados pelo Chefe do Poder Executivo.

Ocorre que os argumentos referendados pelo Supremo não estão de acordo com os ditames constitucionais da legalidade quando inseridos numa visão sistêmica do ordenamento jurídico, pois não consideram a importância da disposição da proposição referente ao prazo de pagamento na estrutura sintática das normas

02030-03 PP-00567 REPUBLICAÇÃO: DJ 18-05-2001 PP-00086 RTJ VOL-00178-01 PP-00361; **RE 250232**, Relator(a): MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 23/11/1999, DJ 04-02-2000 PP-00015 EMENT VOL-01977-05 PP-00920; e **RE 546316** AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe-212 DIVULG 07-11-2011 PUBLIC 08-11-2011 EMENT VOL-02621-01 PP-00135.

tributárias.

Tomando como base a teoria da regra-matriz e seu desenho dos critérios essenciais para a incidência da norma tributária, de fato, o “mínimo irredutível do deôntico” emplacado pelo professor PAULO DE BARROS CARVALHO não abarca o prazo de pagamento como critério digno de menção na regra-matriz de incidência tributária.

Não obstante, ROBSON MAIA LINS, ao se dedicar ao estudo da mora no direito tributário, editou a estrutura inicial da norma impositiva e acrescentou tal critério ao consequente normativo por entender imprescindível a consideração, logo no momento da constituição do crédito, do momento em que a mora passa a existir. Assim explicou o autor:

Agora, uma advertência deve ser feita: a estrutura proposta pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO quando desenhou a Regra-Matriz de incidência tributária é minimal. Aqueles critérios são suficientes para a existência da relação jurídica tributária. Entretanto, muitos outros critérios podem ser aglutinados em torno dos já conhecidos, visto que, conforme o legislador e o Cientista que descreve e sistematiza o produto legislador, muitas outras informações são necessárias para que o tributo nasça, tenha sua exigibilidade suspensa e, finalmente, seja extinto.

(...). Ora, não podemos caminhar sem inserir no consequente normativo das normas tributárias, quer as regras-matrizes, quer as que prescrevem deveres instrumentais, um critério temporal, vale dizer, conotação que indiquem o tempo de adimplemento da obrigação. Até porque somente após o descumprimento da obrigação pelo devedor é que haverá mora no direito tributário.

Portanto, por questões metodológicas¹², bem assim pela nossa definição de norma primária e secundária, exsurge como premissa necessária a inserção de critério temporal no consequente da regra-matriz de incidência tributária e a que institui os deveres instrumentais. (LINS, 2008, p.124/125)

Contudo, mesmo que não se vislumbre o prazo de pagamento inserido na norma impositiva como o citado autor, inegável é sua posição de destaque no

12 O autor assenta que a colocação do critério temporal no consequente é por questões metodológica para o melhor entendimento da mora. Na mesma página, reforça: “(...) não é possível a incidência da norma primária sancionatória, nem da secundária (ou processual) sem a fixação do tempo do pagamento. Assim, por opção metodológica e pela funcionalidade na operacionalização da incidência das normas sancionatórias, inserimos no consequente da Regras-Matrizes de incidência, além dos critérios quantitativos e subjetivos, o critério temporal”.

antecedente da norma primária¹³ sancionadora¹⁴, que define a infração tributária e comina a penalidade correspondente, já que determina o tempo a ser considerado para o surgimento do ilícito¹⁵, isto é, o marco do descumprimento da obrigação imposta pela norma primária dispositiva.

Nesse sentido é o entendimento traçado por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que, ao criticar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade de fixação do prazo de pagamento por ato infralegal, destaca a posição da proposição temporal da norma primária sancionadora. Se não, vejamos:

13 O conceito de norma primária e secundária foi desenvolvido inicialmente por Kelsen, para identificar as partes de uma “norma completa”, que conteria uma ordem e a sanção para seu descumprimento – “sanção” aqui considerada como a coercitividade do Estado-Juiz para fazer valer a norma então descumprida. PAULO DE BARROS CARVALHO explica bem a relação entre tais normas (com o detalhe de que, seguindo os passos de Lourival Vilanova, troca a nomenclatura inicialmente idealizada por Kelsen): “Na completude, as regras de direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuida na norma primária. Esta concepção nada mais é do que corolário daquilo que já assertamos de modo peremptório. Inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias”. (CARVALHO, 2010, p. 54) São normas que mantêm entre si uma “relação-de-ordem não-simétrica”, como assevera LOURIVAL VILANOVA, o qual também adverte: “As denominações adjetivas ‘primária’ e ‘secundária’ não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico”. (VILANOVA, 2005, p. 105/106).

14 MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA em seu estudo sobre as sanções no direito tributário trabalha com a divisão das normas primárias em tributárias e sancionatórias, identificando-as da seguinte forma: “A norma primária tributária, em sua acepção mais ampla, compreende tanto a norma instituidora do tributo, como também a norma prescritora de deveres instrumentais (usualmente, também, denominados de obrigações acessórias). (...) A norma primária sancionatória, por sua vez, corresponde às normas prescritoras de sanções materiais aplicadas *ex officio* pelo sujeito ativo ou positivadas pelo próprio sujeito passivo, em decorrência do descumprimento ao preceito na regra matriz de incidência tributária e/ou clique nas regras prescritoras de deveres instrumentais.” (PADILHA, 2015, p. 36/37) Note-se que a norma primária sancionatória não se confunde com a norma secundária (sancionatória) retro explanada. Aquela é de cunho material, enquanto esta se revela processual, cujo consequente estabelece uma sanção a ser aplicada, coercitivamente, pelo Estado-Juiz em favor daquele sujeito detentor do direito violado. Esclarece MARIA ÂNGELA PADILHA a dinâmica das duas: “Embora em ambas as normas – na norma primária sancionatória e na norma secundária – o fato jurídico ao qual imputa-se uma consequência também seja a não realização de um dever jurídico, a conduta omissiva, na secundária, resulta não só da transgressão à obrigação tributária e aos deveres instrumentais, mas também da inobservância da consequência material prescrita na norma primária sancionatória, provocado a relação jurídico-processual. Deveras, tal como a RMIT, a norma primária que comina sanções materiais também reclama a existência da norma secundária, mediante o exercício da coação estatal, para assegurar o seu cumprimento.” (PADILHA, 2015, p. 38)

15 Sobre o antecedente da regra-matriz da norma referente ao ilícito tributário, ensina MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA: “Infração tributária”, núcleo da materialidade da proposição-hipótese, pode ser definida como a ação ou omissão que configure uma violação aos deveres jurídicos prescritos nas leis tributárias, mormente o descumprimento de obrigação tributária principal (não recolhimento do tributo) ou a não prestação de deveres instrumentais, i.e., das providências formais destinadas a auxiliar na arrecadação e na fiscalização da Administração Fazendária. Tal como na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, no suposto da norma primária sancionatória, constatamos o seu critério material – uma conduta transgressora do dever jurídico; o critério espacial – o local onde reputa-se ocorrida essa conduta contrária ao consequente da norma primária tributária e o critério temporal – o momento em que considera-se praticada a conduta infringente. (PADILHA, 2015, p. 40)

Os argumentos edificados em ambos os julgados¹⁶ não nos parecem os mais condizentes com as prescrições constitucionais e legais em vigor. Descabida é a interpretação isolada do disposto no art. 150, I, da Carta de 1988. Inadmissível compreender que seria exigida lei apenas e tão somente para fins de instituição e aumento de tributo, pois, como anotamos, toda a atuação do Poder Público deve pautar-se em lei (art. 37, caput, da CR/88).

Ademais, ainda que se queira fazer remissão ao Código Tributário Nacional, também não há como concluir que o fato de o decreto ser considerado legislação tributária (art. 96 do CTN) o autorizaria a dispor sobre prazo para pagamento de tributo. Isso porque, como prescreve o art. 97, V, desse Diploma, somente a lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas” Neste ponto, convém esclarecer que, realmente, o prazo para pagamento não integra a regra-matriz de incidência tributária. No entanto, faz parte de outra norma jurídica igualmente relevante: a norma primária punitiva. (TOMÉ, 2012, p.09/10)

Assim, somente com a presença do vencimento na estrutura sintática da norma infracional é que se tem configurada a ilicitude do ato de não pagar o tributo devido e, por conseguinte, possibilitada a aplicação da norma impositiva de penalidade tributária.

São essas as possibilidades de posicionamento sintático da norma do prazo de pagamento de tributo, não havendo como encará-la no sistema jurídico tributário destacada de tais realidades. De uma forma ou de outra, estando o prazo de pagamento no consequente da norma instituidora do tributo ou no antecedente da norma primária sancionadora, o certo é que o prazo de pagamento do tributo é matéria reservada à lei (em sentido estrito).

Não se pode olvidar que a imposição de sanção, seja tributária/administrativa ou penal, significa restrição da propriedade ou da liberdade do cidadão por parte do Estado e, por isso, num Estado que se diz Democrático de Direito, demanda limites. No ordenamento brasileiro, o princípio constitucional da legalidade guia a determinação das sanções, desde a elaboração, até a interpretação e aplicação de normas sancionatórias, exigindo tipicidade fechada para os critérios da regra-matriz de incidência punitiva. Nesse sentido é o destaque de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Vale a lembrança final, porém de extrema importância, de que tratando-se de sanção, ainda que meramente material, a norma que delinea esse fato “antijurídico” não pode apresentar tipologia aber-

16 Refere-se a autora aos seguintes julgados: STF, RE 172.394-SP, Pleno, Rel. p/ Acórdão Min. Ilmar Galvão, j. em 21/06/95; e STJ, REsp 55.946-SP, 2ª T., Rel. Min. Ari Pargendler, j. 02/12/96.

ta. Arquétipo aberto é o que constitui as hipóteses das normas que regem o direito privado, já que as garantias e os direitos individuais não são interpretados com amplitude semântica. Norma sancionadora com tipo aberto restringe, de maneira incontrolável, a liberdade e a propriedade, ferindo e comprometendo a segurança do sistema jurídico. Este, substancialmente, o motivo pelo qual o “tipo” das normas sancionadoras há de ser preciso e restrito. (CARVALHO, 2009, p. 863)

Deste modo, a interpretação pela legalidade estrita - e não apenas normatividade - da previsão do prazo de pagamento de tributos é a mais adequada do ponto de vista sistêmico, cabendo aqui o destaque da lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ acerca da necessidade do resgate do princípio da legalidade:

A função predominante nas proposições jurídico-normativas é aquela direcionada às condutas intersubjetivas, com o escopo de discipliná-las e de alterá-las. Para atingir tal objetivo, as normas jurídicas estruturam-se sintaticamente de modo homogêneo: apresentam-se nos moldes de um juízo hipotético-condicional, em que determinada previsão fática implica deonticamente uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito, modalizada de forma permissiva, obrigatória ou proibitiva. Por outro lado, a heterogeneidade semântica salta aos olhos. Podem ser escolhidos diversos fatos, a eles atrelando-se relações jurídicas de conteúdos variados, conforme os valores que o legislador pretenda positivizar, e, pelo instrumental jurídico, concretizar. Tratando-se de atuações estatais, todas elas estão jungidas ao primado da legalidade, em decorrência do disposto no art. 37, *caput*, da Constituição de 1988. Por isso mesmo, não tem sentido o argumento de que apenas as instituições e elevações de tributos estariam sob a reserva legal. Toda e qualquer criação de deveres para o contribuinte subordina-se à legalidade. (TOMÉ, 2012, p.13/14)

Em suma, não é suficiente a previsão do “decreto” e afins como integrantes do conceito de legislação tributária para que possa ser tido como veículo apropriado para a tal disciplina, mesmo que essa seja a literalidade do art. 160, do Código Tributário Nacional, devendo ser considerados também os ditames do art. 150, I, da Constituição e do art. 97, I e V, do Código Tributário Nacional, além do art. 37 da Carta Republicana.

4. “COLORINDO” O CRITÉRIO TEMPORAL DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: REPERCUSSÕES PENAIAS DE CADA PERSPECTIVA E O NOSSO ENTENDIMENTO

Como estabelecido anteriormente, o termo de vencimento instituído na seara tributária é característica determinante para a delimitação do fato que, caso verificado no plano da realidade social, será considerado juridicamente relevante como crime contra a ordem tributária e, por conseguinte, ensejará a aplicação de uma pena.

Deste modo, a tipicidade formal do crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 depende da complementação semântica do critério temporal a ser efetuada mediante investigação da disciplina no prazo de recolhimento dos tributos, matéria de competência do direito tributário.

Então, o “colorir” da norma penal em branco ora em apreço dependerá da perspectiva adotada pelo intérprete acerca do veículo introdutor apto a fazer ingressar a norma (em sentido amplo) do prazo de vencimento, premissa essa que desvendará a constitucionalidade (ou não) de imposição criminal para o ato de não recolher tributo no período determinado em ato infralegal (por óbvio, atendidos todos os demais requisitos do tipo).

Trilhado o caminho a partir da interpretação literal dos arts. 160 e 96 do Código Tributário Nacional e da consideração isolada do art. 150, I, da Constituição Federal, tal como efetuado pelo Supremo Tribunal Federal, a conclusão não poderia ser outra que não a constitucionalidade da persecução penal baseada em descumprimento de norma infralegal que marque a ocorrência do evento-crime.

Em outras palavras, estando veiculados ou não em lei os enunciados prescritivos instituidores do tributo que determinam a data do pagamento, estão aptos a identificar o critério temporal da regra-matriz de incidência penal construída para o tipo “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”.

De maneira oposta, estabelecida a posição primordial do prazo de recolhimento no consequente da regra-matriz de incidência tributária impositiva ou no antecedente da norma primária punitiva, normas que exigem impreterivelmente a inserção no sistema jurídico por meio de lei *strictu sensu*, tem-se que a punição criminal é inconstitucional por ofensa ao art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal.

Esta última é a que consideramos mais adequada, uma vez que encara o princípio da legalidade numa visão sistêmica, como também respeita a estrutura das normas jurídicas e sua arrumação como integrantes do ordenamento, principalmente no que se refere ao poder estatal para a imposição de sanções¹⁷ ao admi-

¹⁷ Registre-se que não foi olvidada a diferenciação entre as infrações tributárias administrativas e os crimes tributários. Não há confusão entre tais relações jurídicas, pautadas em regimes jurídicos distintos, constituídas mediante procedimentos completamente diversos e com objeto prestacional de diferentes matizes: as primeiras implicando pagamento de multa, com efeitos apenas administrativa-tributárias; enquanto que os segundos implicam uma pena e as repercussões penais correspondentes (perda da primariedade, por exemplo). O que nos interessa é o que eles têm em comum: o mesmo acontecimento fenomênico

nistrado que descumpra obrigações tributárias.

Logo, mesmo que vá de encontro ao entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, os prazos de vencimento de tributos não devem ser enunciados por outro veículo introdutor que não a lei em sentido estrito, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional, sob pena de que eventual descumprimento esteja impossibilitado de gerar repercussões penais, em especial no caso pelo analisado crime de apropriação indébita tributária, por ser medida inconstitucional em razão de ofensa à garantia da legalidade criminal estampada no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal.

CONCLUSÕES

O princípio da legalidade encontrou grande destaque na Constituição Federal, em especial para a regulação dos regimes jurídicos tributário e penal, cuja interferência direta tem como alvo a propriedade e a liberdade, respectivamente, dos administrados.

Diante disso, a significação da expressão “no prazo legal” constante no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, norma penal em branco que exige consulta nas normas instituidoras de tributo acerca do prazo de pagamento para a determinação do critério temporal do crime, deve ser construída com base na diretriz desse importante limite objetivo (legalidade estrita).

Assim, estando a norma (em sentido amplo) referente ao prazo de pagamento estruturalmente encaixada no consequente da regra-matriz de incidência impositiva ou no antecedente da norma primária sancionatória, sua veiculação no sistema jurídico somente poderá ser efetuada por meio de lei *strictu sensu*, de acordo com a interpretação sistêmica do art. 150, I, da Constituição Federal e arts. 160, 96 e 97 do Código Tributário Nacional.

que, sob os recortes do legislador tributário e do legislador penal, recebe efeitos diversos. Ambos são fatos ilícitos que tomam por base o mesmo evento (o descumprimento de uma prescrição jurídica tributária), mas cada um o aplica seu próprio regime jurídico, sendo igualmente descabida a afirmação de que o crime tributário existe quando o legislador atribui efeitos penais à infração tributária. Nessa toada, destacamos a lição de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “O legislador não atribui efeitos penais à infração tributária, mas ao fato do descumprimento da prescrição normativa. A infração, enquanto fato jurídico, só propaga efeitos no âmbito tributário. Quando o legislador delimita a hipótese penal tributária, apesar de utilizar-se da mesma circunstância que a hipótese punitiva tributária, a delimita de forma diferente e a esta delimitação atribui efeitos penais. Ademais, o fato jurídico punitivo tributário caracteriza-se como infração também pela relação jurídica a ele atrelado, que é completamente diferente da relação jurídica penal tributária. Neste sentido, não podemos aceitar a classe dos crimes contra a ordem tributária como sub classe da classe das infrações tributárias, como se imaginássemos dois círculos, um maior representando as infrações tributárias e um menor, dentro daquele, representando os crimes contra a ordem tributária, pois cada uma delas apresenta características distintas, apesar de ambas terem outras em comum. Esta visualização, no entanto, é permitida se pensarmos em termos de acontecimento fático.” (CARVALHO, 2009, p. 263).

Portanto, fixada essa premissa, contrariando jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, a tipicidade formal do crime de apropriação indébita tributária somente estará perfectibilizada se o prazo de recolhimento tributário estiver disposto em lei e não em ato infralegal, sob pena de a punição criminal ser medida inconstitucional, em razão de ofensa à garantia da legalidade criminal estampada no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal. Parte Geral**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9 ed. – São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **A regra-matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Lógica e Direito*. - São Paulo: Noeses, 2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3. Ed. – São Paulo: Noeses, 2009.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. São Paulo: PUC/SP. **Tese de Doutorado, 2008**.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Princípios constitucionais penais e processuais penais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

TOMÉ, FABIANA DEL PADRE. O resgate da legalidade tributária. In: COSTA, Alcides Jorge [et al]. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da**

federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2012, [14] p.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005.**

ZOMER, Sílvia Regina. **Análise da norma individual e concreta pela ótica do Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Intelecto, 2016. E-book.**