

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



211

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

211

(ABRIL - 2013)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandra Costa Pires - A exclusão do desconto-padrão de agência das bases de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelos veículos de comunicação

1. Objeto do presente artigo. 2. A tributação dos veículos de comunicação pelo PIS e pela Cofins. 3. O conceito de faturamento, a violação ao princípio da capacidade contributiva e a consequente caracterização de exação irrazoável e confiscatória. 4. Jurisprudência. 5. Aplicação da Lei nº 12.232/2010 às relações de Direito privado. 6. Conclusão.

7

Danilo Monteiro de Castro - Alcance e efeitos da regra imunizante inerente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na exportação

1. Introdução. 2. Imposto sobre produtos industrializados (IPI). 3. Imunidade. 4. A imunidade atinente ao IPI quando da exportação do produto industrializado. 5. Disposições finais.

16

Donovan Mazza Lessa, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Daniel Serra Lima - Novas perspectivas sobre o rateio de despesas à luz do entendimento do Carf e da Receita Federal do Brasil

1. Introdução. 2. Sobre o rateio de despesas. Legislação e requisitos. 3. A validade do rateio de despesas na jurisprudência administrativa. 4. Os aspectos tributários do reembolso de despesas. 5. Conclusões.

31

Fábio Pallaretti Calcini - IRPJ/CSLL. Depreciação incentivada acelerada e prejuízos fiscais na atividade rural. Agroindústria. Jurisprudência do Carf

1. Introdução. 2. Atividade rural. Peculiaridades. Depreciação acelerada e compensação dos prejuízos fiscais. 3. Atividade rural e sua configuração. Legislação. Requisitos. 4. Atividade rural. Agroindústria. Jurisprudência do Carf. 5. Agroindústria. Atividade rural. Viabilidade da depreciação acelerada e compensação integral dos prejuízos fiscais. 6. Conclusões.

42

Geraldo Valentim Neto e Bruna Camargo Ferrari - A importação de serviços e o reajustamento da base de cálculo do IRRF

I. Introdução. II. A incidência do IRRF sobre os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior. III. O reajustamento da base de cálculo do IRRF sobre os rendimentos decorrentes da prestação de serviços auferidos por residentes ou domiciliados no exterior. IV. Consequências do reajuste da base de cálculo do IRRF sobre os demais tributos incidentes na importação de serviços. V. Conclusões.

57

Guilherme Costa Val Machado - Planejamento Tributário: o papel do “business purpose test” e da “step transaction doctrine” na verificação de simulação

1. Introdução. 2. Compreendendo o “business purpose test” e seus principais padrões. 3. A presença do “business purpose test” nas decisões administrativas. 4. A presença intrínseca do “business purpose test” em decisão judicial sobre o tema - o caso Josapar. 5. O problema das transações ou reorganizações realizadas em cadeia e a aplicabilidade da “step transaction doctrine” como teste inerente à análise de simulação. 6. Conclusões.

70

Hugo de Brito Machado - Início do prazo de prescrição no crime de supressão ou redução de tributo

1. Introdução. 2. A tese expressa na Súmula Vinculante 24. 3. A irretroatividade e a prescrição. 4. O princípio *in dubio pro reo*. 5. Conclusões.

80

Ives Gandra da Silva Martins - Breves reflexões sobre o direito de defesa nos processos administrativos

88

Início do Prazo de Prescrição no Crime de Supressão ou Redução de Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Não obstante os notáveis avanços na construção do Direito, a relação entre o Estado e o cidadão ainda é muito mais uma relação de poder do que uma relação jurídica. É assim porque a autoridade, no exercício do poder estatal, sempre encontra meios para utilizar as teses jurídicas de modo a tirar proveito, vale dizer, aproveita das teses jurídicas geralmente construídas em defesa dos cidadãos para servirem de apoio para argumentação que lhes é favorável.

Temos agora um eloquente exemplo a comprovar nossa afirmação. Depois de forte e obstinada objeção das autoridades, terminou prevalecendo no Poder Judiciário, consubstanciada na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, a tese segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

O Supremo Tribunal Federal, mesmo em face do art. 83 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que determinava às autoridades da Administração Tributária o aguardo do lançamento definitivo para só então levarem o fato ao conhecimento do Ministério Público para a propositura da ação penal, afirmou ser possível a propositura da ação penal antes dessa comunicação. Não declarou a inconstitucionalidade daquele dispositivo legal, por entender que o mesmo se dirigia apenas às autoridades administrativas, e não limitava a conduta do Ministério Público, pois “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”¹.

Como se vê, a questão da exigência de prévio esgotamento da via administrativa para a propositura da ação penal, hoje consubstanciada na Súmula Vinculante 24, tem sido objeto de profundas controvérsias, e se presta para demonstrar que a autoridade sempre pretende utilizar contra o cidadão as teses jurídicas que vão sendo construídas, mesmo aquelas que, em princípio, são destinadas a protegê-lo contra o Estado. Assim é que agora, depois do advento da Súmula Vinculante 24, nova divergência está sendo suscita-



Hugo de Brito Machado

*é Professor Titular
Aposentado de Direito
Tributário da UFC e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários.*

¹ STF, Súmula 609.

da, buscando as autoridades utilizar a regra da citada súmula em detrimento dos cidadãos, sustentando que a prescrição da ação penal só começa o seu curso quando ocorre o lançamento definitivo do tributo. E essas divergências nos lembram que, segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinnar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

“Ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.”²

A nova divergência, agora suscitada, consiste em saber quando começa a fluir o prazo de prescrição da ação penal, no crime de supressão ou redução de tributo. Em outras palavras, essa nova divergência refere-se a um suposto efeito retroativo da Súmula Vinculante 24, impeditivo da prescrição, que permitiria a propositura de ação penal por crime de supressão ou redução de tributo por fato ocorrido mais de 12 anos antes de sua edição.

Essa nova divergência, da qual cuidaremos neste pequeno estudo, é mais um exemplo de que as autoridades sempre encontram meios para utilizar as teses jurídicas com objetivos autoritários, mesmo as que tenham sido construídas em defesa dos cidadãos. Começaremos estudando a Súmula Vinculante 24, com enfoque para a divergência de opiniões, que se instaurou inclusive dentro do Supremo Tribunal Federal, justificando sua edição. Depois examinaremos a prescrição e a irretroatividade da lei penal, que devem se harmonizar como instrumentos de realização da segurança jurídica. E por último estudaremos o princípio *in dubio pro reo*, que nos parece invocável para superar dúvida que porventura possa persistir a respeito das teses antecedentes.

2. A Tese Expressa na Súmula Vinculante 24

2.1. Ambiente no qual foi edificada

O Supremo Tribunal Federal entendia que o Ministério Público pode promover ação penal por crime contra a ordem tributária e chegou a sumular esse entendimento afirmando que “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”. Confundia a questão de natureza processual, relativa a ação penal, com a questão de direito penal substantivo de saber quando está consumado o crime de supressão ou redução do tributo, previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990.³

Na verdade, a tese predominante na jurisprudência brasileira resultou de equívoco que parece ter decorrido de indevida interpretação da doutrina italiana, construída em face de legislação que evoluiu em sentido inverso do que se deu no Brasil, como já tivemos oportunidade de demonstrar, em texto no qual afirmamos:

² Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*. 5ª edição. Tradução de L. Cabral de Moncada. Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 59.

³ Veja-se, a propósito, nosso *Estudos de Direito Penal Tributário*. Atlas, São Paulo, 2002, pp. 152 a 168, no qual estudamos a questão da necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para a configuração do crime de supressão ou redução do tributo.

"A tese predominante na jurisprudência parece ter origem na lição de Manzini. Ao apreciar o Recurso de *Habeas Corpus* nº 50.523-SP, o Supremo Tribunal Federal, de certa forma, acolheu a doutrina italiana, citada no acórdão que invocou a lição de Manzini, para concluir que: a) o juiz penal não está obrigado a aguardar a solução da instância administrativa, para permitir a movimentação da ação penal, e b) no julgamento do fato denunciado como sonegação fiscal não está vinculado à solução eventualmente dada pela instância administrativa. Isto é, pode o juiz penal condenar quando o contribuinte tenha sido liberado pela administração fiscal, como absolvê-lo, na hipótese contrária (RTJ nº 65, p. 62). É interessante, portanto, o exame do Direito Penal Tributário Italiano, a ver-se como foi ali tratada a questão."⁴

E mais adiante, depois de examinarmos o trato da questão na doutrina italiana, concluímos:

"De todo modo, a análise da doutrina italiana demonstra que, ali, a lei anterior definia como crime a evasão, por isto mesmo se considerava indispensável o prévio lançamento do tributo, ou, em outras palavras, a determinação da ocorrência da efetiva supressão, ou redução de um tributo legalmente devido, constituía uma circunstância prejudicial. Tinha-se a prejudicial tributária. E para afastá-la, a reforma penal alterou a definição do crime, que deixou de ser um crime material, de resultado, para tornar-se um crime de mera conduta, ou crime formal."⁵

O entendimento do STF foi alterado no julgamento do HC 81.611, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence sustentou a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal por crime de supressão ou redução do tributo. Entretanto, não se pode afirmar que se tornou pacífica a tese adotada pelo referido Ministro. Muito pelo contrário. Basta o exame dos votos proferidos no caso para se chegar à conclusão de que o tema ainda estava muito longe de se tornar pacífico.

Realmente, o ambiente no qual foi edificada, no Supremo Tribunal Federal, a tese da necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para que se faça possível a ação penal no crime de supressão ou redução de tributos foi repleto de controvérsia, e exatamente para que essa tese pudesse prevalecer é que foi editada a Súmula Vinculante 24, sem a qual a jurisprudência continuaria controvertida e muitos órgãos do Poder Judiciário seguiriam admitindo a ação penal independentemente do exaurimento da via administrativa.

Aliás em muitos órgãos do Poder Judiciário continuou prevalecendo a tese contrária, sob o fundamento de ser pública incondicionada a ação penal nos crimes tributários. E, na verdade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não seria capaz de impedir ações penais, que continuariam a ser propostas em todo o País, até porque o Ministério Público certamente seria a tanto provocado, inclusive por órgãos da Administração Tributária.

⁴ Hugo de Brito Machado. "Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária". *Revista Brasileira de Ciências Criminais* nº 15. IBCCRIM/RT, São Paulo, julho-setembro de 1996, p. 233.

⁵ Hugo de Brito Machado. "Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária". *Revista Brasileira de Ciências Criminais* nº 15. IBCCRIM/RT, São Paulo, julho-setembro de 1996, p. 234.

2.2. A finalidade essencial da Súmula 24

A Constituição Federal de 1988 diz expressamente que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.⁶ Assim, podemos afirmar que a finalidade essencial de uma lei é tornar obrigatório um comportamento.

Ocorre que a lei pode ensinar, como ocorreu no caso, interpretações diferentes. Alguns entenderam que o crime de supressão ou redução do tributo, definido no art. 1º da Lei 8.137/1990 está consumado com a prática de uma das condutas descritas em um de seus incisos, enquanto outros entendem que esse tipo penal somente se aperfeiçoa quando exista manifestação definitiva da autoridade administrativa sobre o seu elemento normativo, vale dizer, o tributo.

Como no Poder Judiciário também se instalou interminável controvérsia a esse respeito, foi então editada a Súmula Vinculante 24, com a finalidade de superar essa controvérsia.

O art. 103-A, e seu parágrafo 3º, introduzidos na Constituição Federal pela Emenda 45, de 8 de dezembro de 2004, refere-se à denominada súmula vinculante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e diz que do ato administrativo que contrariar a súmula cabe reclamação para o STF. Isto é uma demonstração eloquente de que a Administração Pública em nosso País nem sempre obedece a jurisprudência, mesmo à jurisprudência pacífica da mais alta Corte de Justiça. Demonstração esta que fica ainda mais evidente quando se vê na Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que cuida da aplicação das súmulas vinculantes, a atribuição ao agente público de responsabilidade pessoal pelos danos que decorram da inobservância das súmulas.

Assim, indiscutivelmente a Súmula Vinculante 24 teve a finalidade de superar a controvérsia em torno da exigência do prévio exaurimento da via administrativa para que seja admitida a ação penal pelo crime de supressão ou redução de tributo. Cumpriu, portanto, a finalidade prevista expressamente no dispositivo constitucional que introduziu em nosso sistema jurídico essa espécie normativa, vale dizer, “súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.⁷

3. A Irretroatividade e a Prescrição

3.1. A segurança como valor fundamental da humanidade

A *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, tem sido referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” - assevera Radbruch - “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.⁸ Daí se pode

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso II.

⁷ Art. 103-A da Constituição Federal de 1988, com redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004.

⁸ Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*. 5ª edição. Tradução de L. Cabral de Moncada. Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.

concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.⁹

Para Victor Borges Polizelli,

“Segurança jurídica é um dos principais valores que o sistema jurídico busca atender e resguardar. Formulada em termos amplos (segurança em sentido formal), sua definição é também bastante simples, pois significa a exigência de certeza quanto à existência e aplicabilidade dos direitos do cidadão. Alcança as atividades de elaboração, interpretação e aplicação do Direito, assegurando aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face do ordenamento jurídico.”¹⁰

Assim, para preservar a segurança jurídica o Direito adota institutos entre os quais se destacam a irretroatividade e a prescrição. A irretroatividade para impedir que uma conduta praticada porque é lícita, vindo a ser proibida dessa proibição decorra a possibilidade de sanção contra quem agiu lícitamente. E a prescrição para garantir a estabilidade das situações jurídicas que perduraram, sem serem perturbada, durante um certo prazo. Em se tratando da ação penal, para impedir que o autor de um crime permaneça o resto da vida submetido à possibilidade de sofrer a pena correspondente.

3.2. Irretroatividade da Súmula Vinculante 24

A irretroatividade das regras jurídicas em geral, como regra, é absolutamente imprescindível. Podemos dizer que a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode pretender em matéria de segurança. Se as normas jurídicas em geral pudessem retroagir, a insegurança seria absoluta. Insuportável. Por isto mesmo insistimos em afirmar que a irretroatividade das normas jurídicas como princípio faz parte da própria essência do Direito. Aliás, há quem afirme ser a *segurança* o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*. Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para afirmar que:

“O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança e certeza* à vida social. Esta função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.”¹¹

A irretroatividade das leis na verdade é inerente à ideia de Direito, como instrumento de preservação da segurança jurídica. Por isto mesmo está presente como garantia constitucional em todas as nossas Constituições, com exceção apenas da Carta de 1937, sabidamente um instrumento da ditadura de Getúlio Vargas. Aliás, em relação à irretroatividade das leis pode ser dito o mesmo que Paulo Bonavides afirmou em relação ao princípio da separação de poderes:

⁹ Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª edição. Dialética, São Paulo, 2004, p. 123.

¹⁰ Victor Borges Polizelli. “Eficiência do sistema tributário - uma questão de busca da justiça com proteção da segurança jurídica”. *Direito Tributário Atual* nº 20. IBDT/Dialética, São Paulo, 2006, p. 261.

¹¹ Oscar Tenório. *Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro*. 2ª edição. Borsoi, Rio de Janeiro, 1955, p. 193.

“A única exceção veio a ser a Carta de 1937, mas esta em rigor não foi uma Constituição e sim um ato de força de natureza institucional, tanto que afastou, por inteiro, o País de toda a sua tradição de liberalismo e representatividade do poder.”¹²

Tal exceção em nossas Constituições é também apontada por Vicente Ráo, que depois de se referir à irretroatividade em preceitos constitucionais de vários países, registra:

“Todos os Estatutos Políticos brasileiros, menos a carta constitucional outorgada em 1937, sempre consagraram igual princípio e a Constituição vigente dispõe o seguinte em seu art. 5º, XXXVI: ‘A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.’”¹³

Realmente, a Constituição de 1937 foi omissa quanto à irretroatividade das leis. Pode-se dizer, portanto, que colocou a regra da irretroatividade no patamar hierárquico da lei ordinária. O legislador poderia estabelecer a aplicação retroativa da lei, embora a irretroatividade seguisse sendo - como não poderia deixar de ser - um princípio jurídico que é indiscutivelmente inerente à própria ideia de Direito, enquanto a retroatividade seguisse sendo de caráter excepcional.

Poder-se-á argumentar alegando que a Súmula, diversamente do que ocorre com a lei, não inova no ordenamento. Seria semelhante à lei simplesmente interpretativa. E como simples interpretação da lei existente produziria efeitos para o passado.

Tal argumento é consistente, mas não se aplica ao caso. Primeiro, porque em se tratando, como no caso se trata, de súmula vinculante, é importante considerar-se que ela inova o ordenamento jurídico impondo às autoridades dever de obediência, ao qual corresponde o direito do prejudicado com o seu descumprimento, que em vez de ingressar em juízo como ocorreria diante do descumprimento de uma lei, podem formular reclamação diretamente junto ao Supremo Tribunal Federal. Depois, por se tratar de uma regra de Direito Penal cuja retroatividade, no caso, seria em prejuízo do réu, o que está expressamente proibido pela Constituição Federal.¹⁴

3.3. A prescrição no crime de supressão ou redução do tributo

As autoridades da Administração Pública, do Ministério Público e do próprio Poder Judiciário, não se submetiam à orientação jurisprudencial predominante no Supremo Tribunal Federal. Tanto que inúmeras ações penais por crime de supressão ou redução de tributo foram promovidas depois que ela se firmou no HC 81.611/DF, julgado em 10 de dezembro de 2002.

A prescrição da pretensão punitiva, no crime de supressão ou redução de tributo, para o qual a pena máxima cominada é de cinco anos, ocorre em 12 anos, nos termos do art. 109, inciso III, do Código Penal. E a questão que se coloca em face da Súmula Vinculante 24, de 2 de dezembro de 2009, consiste em saber quando começa o seu curso. Em outras palavras, a questão que se coloca consiste em saber se devemos considerar consumado o crime de que se cuida na data do lançamento definitivo do tributo, como diz referida Súmula, ou na data em que ocorreu a con-

¹² Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional*. 25ª edição. Malheiros, São Paulo, 2010, p. 554.

¹³ Vicente Ráo. *O Direito e a vida dos Direitos*. Vol. I, 3ª edição. RT, São Paulo, 1991, p. 325.

¹⁴ Constituição Federal de 1988, art. 5º, XL.

duta descrita em um dos incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, nos casos em que a mesma tenha ocorrido antes da citada Súmula.

As Súmulas Vinculantes não podem produzir retroativamente os efeitos próprios, peculiares dessa espécie normativa, isto é, não vinculam as autoridades. Em outras palavras, não se pode dizer que as autoridades administrativas estivessem, antes dela, proibidas de comunicar ao Ministério Público os fatos que entendessem configurar crimes. Nem que os membros do Ministério Público estivessem proibidos de denunciar alguém por crimes de supressão ou redução de tributo antes do lançamento definitivo correspondente. Mesmo admitindo-se ser predominante na jurisprudência o entendimento que veio a ser consubstanciado na Súmula Vinculante 24, a ação penal poderia ser julgada improcedente, mas não se podia dizer que o Ministério Público, ao promovê-la, violou uma proibição.

Não temos dúvida, portanto, de que a prescrição da ação penal por crime de supressão ou redução de tributo começou a correr na data em se deram os fatos descritos nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990.

4. O Princípio *in Dubio Pro Reo*

Quando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adotava o entendimento segundo o qual o crime contra a ordem tributária estava consumado sem que existisse ainda julgamento definitivo da autoridade administrativa, a prescrição começava a correr da data do fato apontado como crime, independentemente de manifestação da autoridade administrativa. Se a ação penal não era promovida no prazo de prescrição estava esta consumada, sem nenhuma dúvida.

Depois do advento da Súmula Vinculante 24, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”, não há dúvida de que a prescrição da ação penal começa a fluir na data em que se torna definitivo o lançamento.

Existe, porém, um período no qual a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já vinha adotando o entendimento que afinal veio a ser expresso na Súmula 24, mas outros órgãos do Judiciário, inclusive Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, e o Ministério Público, ainda persistiam no entendimento contrário. Não temos dúvida de que nesse período a prescrição da ação penal começava a correr na data do cometimento do ilícito tributário. Entretanto, mesmo que se admita que durante esse período podia haver dúvida quanto ao início do prazo prescricional, é indiscutível que essa dúvida há de ser resolvida a favor do réu, por aplicação do princípio *in dubio pro reo*, universalmente preconizado e aceito.

E ainda que se considere que a dúvida, no caso, não é sobre o fato, mas sobre a interpretação da norma, ela há de ser resolvida a favor do réu. Este nosso entendimento não é novo. Comentando o art. 112 do Código Tributário Nacional, escrevemos:

“O acolhimento do princípio segundo o qual as dúvidas na interpretação da norma penal devem ser resolvidas a favor do réu parece mais razoável e mais condizente com o princípio da presunção de inocência, albergado por nossa Constituição Federal. Para afastar a presunção de inocência é necessária a certeza quanto ao significado da

norma, vale dizer, quanto a sua interpretação. Se há dúvida, deve ser considerado não configurado o tipo penal.

Realmente, a afirmação de que ocorreu um ilícito penal depende da constatação do fato, que por sua vez depende da interpretação da norma que o descreve como tipo penal. Se o princípio de Direito Penal do *in dubio pro reo* exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.¹⁵

5. Conclusões

Com apoio no que foi aqui exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) O prazo de prescrição da ação penal, relativa ao crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990, antes do trânsito em julgado da sentença, é de 12 anos e começa a fluir no dia em que o crime se consumou, que nos termos da Súmula Vinculante 24 é a data do lançamento definitivo do tributo.

2ª) A regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24 não produz para o passado os efeitos peculiares a essa espécie normativa, de sorte que em relação aos crimes de supressão ou redução de tributo, nos quais a conduta do autor¹⁶ consumou-se antes dela, a prescrição começou a correr independentemente do lançamento definitivo do tributo a que se refiram.

3ª) A Súmula Vinculante 24 também não pode retroagir para adiar o início do prazo de prescrição, validando em prejuízo do réu a denúncia por crime de supressão ou redução de tributo, porque a retroatividade em prejuízo do réu está expressamente vedada pela Constituição Federal.

4ª) Mesmo que se tenha dúvida a respeito da questão de saber se em relação aos ilícitos tributários praticados antes do advento da Súmula Vinculante 24 a prescrição da ação penal começa na data em que esteja consumado o ilícito, ou na data do lançamento definitivo do tributo, essa dúvida deve ser resolvida a favor do réu, vale dizer, na dúvida devemos considerar que se consumou a prescrição.

¹⁵ Hugo de Brito Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª edição. Atlas, São Paulo, 2008, p. 262.

¹⁶ Consumou-se a conduta, não o crime, pois a consumação deste depende da afirmação pela autoridade administrativa competente, do seu elemento normativo, vale dizer, o tributo devido.