



A IRRETROATIVIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 24 E A PRESCRIÇÃO IMPEDITIVA DA AÇÃO PENAL

Hugo de Brito Machado*

Resumo

Com o advento da Súmula Vinculante 24, tornou-se obrigatório, de forma *erga omnes*, o entendimento segundo o qual deve haver o prévio exaurimento da via administrativa, em matéria tributária, como condição para que se possa ajuizar a ação penal por crime contra a ordem tributária (art. 1.º, I a IV, da Lei 8.137/90). Como consequência, com a consolidação desse entendimento, firmou-se por igual que somente depois desse exaurimento tem início o prazo de prescrição para a propositura da ação penal. Considerando, porém, que antes da edição da citada Súmula Vinculante, o entendimento do STF, durante muito tempo, foi pela possibilidade de propositura da ação penal, independentemente de lançamento ou de exaurimento da via administrativa, a mudança jurisprudencial, no que tange ao início do prazo prescricional, em prejuízo do cidadão, não pode ser aplicada retroativamente, em atenção ao princípio do *in dubio pro reo* e à garantia da irretroatividade da norma punitiva mais gravosa.

Palavras-chave

Crime contra a ordem tributária. Exaurimento da via administrativa. Prescrição. Súmula Vinculante 24. Irretroatividade.

Abstract

By the light of Binding Precedent 24, became mandatory the prior and definitive tax assessment, as a condition to the criminal prosecution for tax fraud (art. 1.º, I to IV, of Law 8.137/90). As a consequence, only after this definitive tax assessment begins the limitation period for bringing the criminal action. Considering, however, that before the issue of the Binding Precedent, the understanding of the Supreme Court, for a long time, was for the possibility of filing criminal action, regardless of the conclusion of the administrative tax assessment, the Binding Precedent, with respect to the beginning of the limitation period to bring the criminal action, cannot be applied retroactively, to the detriment of the citizen, mindful of the principle of *in dubio pro reo* and the guarantee of non-retroactivity of the more onerous penalty provisions.

Keywords

Tax fraud. Biding Precedent 24. Definitive tax assessment. Limitation period. Retroactivity.

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

1. INTRODUÇÃO

A cada dia nos deparamos com situações que fortalecem o nosso convencimento de que, 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.

É o que está a ocorrer com a tese que, depois de forte e obstinada objeção das autoridades, terminou prevalecendo no Poder Judiciário, consubstanciada na Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, 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 nº 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 exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal, hoje consubstanciada na Súmula Vinculante nº 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 suscitada, 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 Reinhar, 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

¹ STF, Súmula 609.

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 doze 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 SÚMULA VINCULANTE 24

2.1. Ambiente no qual edificou-se a tese

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 nº 8.137/90.³

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

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

³ Veja-se, a propósito, nosso *Estudos de Direito Penal Tributário*, Atlas, São Paulo, 2002, págs. 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.

que se deu no Brasil, como já tivemos oportunidade de demonstrar, em texto no qual afirmamos:

“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 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

⁴ Hugo de Brito Machado, *Prévio Esgotamento da Via Administrativa e Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária*, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, IBCCRIM/Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 15, 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*, IBCCRIM/Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 15, julho-setembro de 1996, p. 234

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 proposta em todo o país, até porque o Ministério Público certamente seria a tanto provocado, inclusive por órgãos da Administração Tributária.

2.2. A finalidade 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 ensejar, como ocorreu no caso, interpretações diferentes. Alguns entenderam que o crime de supressão ou redução do tributo, definido no art. 1º da Lei nº 8.137/90 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 eloqüente 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 nº 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 expressa-

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

mente 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 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 licitamente. E a prescrição para garantir a estabilidade das situações jurídicas que perduraram, sem serem perturbada, durante um certo prazo. Em se tratando

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*, trad. do Prof. L.Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162

⁹ Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2004, pág. 123

¹⁰ Victor Borges Polizelli, Eficiência do Sistema Tributário – uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica, em Revista *Direito Tributário Atual*, IBDT/Dialética, São Paulo, 2006, nº 20, pág. 261.

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 idéia 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:

“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:

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

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

'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 idéia 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 nº 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 5 (cinco) anos, ocorre em 12 (doze) anos, nos termos do art. 109, inciso III, do Código Penal. E a questão que se coloca em face da Súmula Vinculante nº 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 conduta descrita em um dos

¹³ Vicente Ráo, *O Direito e a Vida dos Direitos*, 3ª ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991, vol. I, p. 325.

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

incisos do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, 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 nº 8.137/90.

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 nº 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 a final 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 nº 8.137/90, 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 nº 24 é a data do lançamento definitivo do tributo.

2ª) A regra consubstanciada na Súmula Vinculante nº 24 não produz os efeitos peculiares a essa espécie normativa, para o passado, de sorte que em relação aos crimes de supressão ou redução de tributo, nos quais a conduta do autor consumou-se antes dela, a prescrição começou a correr independentemente do lançamento definitivo do tributo a que se refiram.

3ª) A Súmula Vinculante nº 24 também não pode retroagir para adiar o início do prazo de prescrição, validando em prejuízo do réu a denúncia por crime contra a ordem tributária, porque a retroatividade em prejuízo do réu está expressamente vedada pela Constituição Federal.

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

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.